

**Mendel Verlag**

Schriftenreihe

des Europäischen Forums

für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V.

an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Band 66

**Der Grundsatz des EuGH zur Verzinsung von  
Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig  
erhobener Abgaben und seine Vereinbarkeit  
mit der zollrechtlichen Erstattungszins-  
regelung des Art. 116 Abs. 6 UZK**

**Inauguraldissertation**

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte durch die  
Rechtswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen  
Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von Annika Verhorst  
aus Münster (Westf.)

**Mendel Verlag**

## **D 6**

Dissertation der Rechtswissenschaftlichen Fakultät  
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Mendel Verlag GmbH & Co. KG

Wasserstr. 223, 44799 Bochum

Telefon +49 2302 202930

Fax +49 2302 2029311

E-Mail [info@mendel-verlag.de](mailto:info@mendel-verlag.de)

Internet [www.mendel-verlag.de](http://www.mendel-verlag.de)

ISBN 978-3-943011-58-6

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

Herausgeber: Europäisches Forum für Außenwirtschaft,  
Verbrauchssteuern und Zoll e.V., Königsstr. 46,  
48143 Münster, E-Mail: [efa@uni-muenster.de](mailto:efa@uni-muenster.de)

Einbandentwurf: KJM GmbH Werbeagentur, Hafenweg 22, 48155 Münster,  
Internet: [www.KJM.de](http://www.KJM.de)

© 2020 Mendel Verlag GmbH & Co. KG, Bochum

Meiner Familie



## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2019 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur sind bis Januar 2020 berücksichtigt.

Für die Unterstützung und Betreuung der Arbeit bedanke ich mich bei Herrn Prof. Dr. Hans-Michael Wolffgang, der es mir zudem durch die Arbeit am Institut für Zoll- und Außenwirtschaftsrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster ermöglicht hat, meine zollrechtlichen Kenntnisse zu vertiefen und anzuwenden.

Bei Prof. Dr. Sandra Rinnert bedanke ich mich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens und bei Herrn Dr. Lothar Harings für die Aufnahme dieser Arbeit in die EFA-Schriftenreihe sowie für die Bewilligung eines Druckkostenzuschusses durch das EFA.

Für den fachlichen Austausch während der Erstellung der Arbeit bedanke ich mich insbesondere bei Heide Verhorst und Anina Timmermann.

Meinen Eltern Heide und Heiner Verhorst, meinen Geschwistern und Freunden danke ich zudem für die vorbehaltlose Unterstützung während der gesamten Ausbildungszeit. Ohne diese wäre es mir nicht möglich gewesen, die auf diesem Weg liegenden Herausforderungen zu meistern. Mein besonderer Dank gilt meinem Mann Steffen Verhorst, der mich geduldig und verständnisvoll durch alle Höhen und Tiefen während der Erstellung der Arbeit begleitet und auf diese Weise ganz erheblich zum Gelingen dieses Projekts beigetragen hat.

Münster, im Februar 2020

Annika Verhorst



# Inhaltsverzeichnis

|                                                                                              |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Vorwort.....</b>                                                                          | <b>7</b>  |
| <b>Inhaltsverzeichnis.....</b>                                                               | <b>9</b>  |
| <b>Abbildungsverzeichnis.....</b>                                                            | <b>19</b> |
| <b>Literaturverzeichnis.....</b>                                                             | <b>23</b> |
| <b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>                                                           | <b>39</b> |
| <b>Einleitung.....</b>                                                                       | <b>43</b> |
| <b>A. Die Regelungen des Unionszollkodex als Grundlage des europäischen Zollrechts .....</b> | <b>45</b> |
| I. Hintergründe zur Entstehung des UZK .....                                                 | 45        |
| II. Rechtsquellen und -grundlagen der Zollunion und des UZK .....                            | 48        |
| III. Rechtsnatur des UZK und die Ergänzungsfunktion einzelstaatlichen Rechts .....           | 49        |
| 1. Der UZK als Verordnung .....                                                              | 49        |
| a) Allgemeine Geltung und Gesamtverbindlichkeit.....                                         | 49        |
| b) Unmittelbare Geltung und Anwendbarkeit in allen Mitgliedstaaten.....                      | 50        |
| 2. Delegierte Verordnung zum UZK (UZK-DeIVO) .....                                           | 52        |
| 3. Durchführungsverordnung zum UZK (UZK-DVO) .....                                           | 54        |
| 4. Die nationale Ergänzungsfunktion zur europäischen Zollgesetzgebung .....                  | 57        |
| 5. Indirekter Verwaltungsvollzug durch nationale Zollbehörden.....                           | 59        |
| IV. Modernisierungsgründe des UZK .....                                                      | 60        |
| <b>B. Gang der Untersuchung.....</b>                                                         | <b>63</b> |

**Teil 1: Die zollrechtliche Erstattungsziinsregelung im europäischen und deutschen Recht.....67**

**A. Die Zinsregelungen im europäischen Zollrecht und ihre nationalen Ergänzungsnormen .....69**

**I. Überblick über die Zinsregelungen und -arten im europäischen Zollrecht ..69**

|                                                                       |    |
|-----------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Ausgleichszinsen .....                                             | 70 |
| 2. Kreditzinsen.....                                                  | 71 |
| 3. Säumniszinsen/Verzugszinsen und Hinterziehungszinsen.....          | 72 |
| 4. Erstattungszinsen .....                                            | 73 |
| 5. Prozess- und Aussetzungszinsen.....                                | 73 |
| 6. Zinsen des ZK und UZK als steuerliche Nebenleistung in der AO..... | 74 |

**II. Die Erstattungsziinsregelung des Art. 241 ZK .....75**

|                                                                                           |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Voraussetzungen.....                                                                   | 75 |
| a) Entstehen und Erhebung des Zollschuldbetrages.....                                     | 75 |
| aa) Begriff der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben.....                                          | 76 |
| bb) Entstehen der Zollschuld.....                                                         | 77 |
| (1) Einfuhrzollschuld gemäß Art. 201 ZK.....                                              | 78 |
| (2) Einfuhrzollschulden gemäß Art. 202-205 ZK.....                                        | 79 |
| (3) Präferenzzollschuld gemäß Art. 216 ZK.....                                            | 80 |
| (4) Ausfuhrzollschulden gemäß Art. 209-211 ZK.....                                        | 81 |
| cc) Nichtentstehen oder Erlöschen der Zollschuld .....                                    | 82 |
| (1) Nichtentstehen einer Einfuhrzollschuld gemäß Art. 206 ZK.....                         | 82 |
| (2) Erlöschen gemäß Art. 233 und 234 ZK.....                                              | 83 |
| dd) Erhebung des Zollschuldbetrages.....                                                  | 83 |
| b) Erstattung oder Erlass der Abgaben.....                                                | 84 |
| aa) Erstattung oder Erlass gemäß Art. 236 ZK.....                                         | 86 |
| bb) Erstattung oder Erlass gemäß Art. 237-239 ZK.....                                     | 87 |
| cc) Sonderregelungen für den Erlass und die Erstattung von Kredit- und Säumniszinsen..... | 89 |
| 2. Verzinsung des Erstattungsbetrages nach Art. 241 ZK.....                               | 89 |
| a) Art. 241 UAbs. 1 Satz 1 ZK .....                                                       | 90 |
| aa) Erstattungsbetrag.....                                                                | 90 |
| bb) Kredit- und Säumniszinsen.....                                                        | 92 |

|                                                                                                                                            |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| b) Art. 241 UAbs. 1 Satz 2 ZK .....                                                                                                        | 93  |
| aa) Verzinsung bei verspätetem Vollzug der Erstattung .....                                                                                | 93  |
| (1) Fristbeginn .....                                                                                                                      | 93  |
| (2) Vollziehen der Entscheidung und Fristende .....                                                                                        | 95  |
| bb) Verweis auf die einzelstaatlichen Bestimmungen .....                                                                                   | 96  |
| (1) Grundsatz der Verzinsung gemäß § 233 AO .....                                                                                          | 97  |
| (2) Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen<br>gemäß § 233a AO .....                                                   | 98  |
| (3) Prozesszinsen und Erstattungsbeträge gemäß § 236 AO .....                                                                              | 99  |
| (a) Herabsetzung der festgesetzten Steuer oder Gewährung<br>einer Steuervergütung .....                                                    | 101 |
| (b) Gerichtliche Entscheidung .....                                                                                                        | 103 |
| (c) Die Verzinsung .....                                                                                                                   | 104 |
| c) Art. 241 UAbs. 2 ZK .....                                                                                                               | 105 |
| 3. Rechtsprechung zu Art. 241 ZK und den einzelstaatlichen Bestimmungen .....                                                              | 106 |
| a) Entwicklung der BFH-Rechtsprechung im Hinblick auf die Verzinsung<br>von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben ..... | 107 |
| b) Rs. Wortmann zu Art. 241 ZK und die auf diese Rechtssache bezogene<br>nationale Rechtsprechung .....                                    | 108 |
| c) Bedeutung der Rechtsprechung für Art. 241 ZK .....                                                                                      | 112 |
| 4. Die Anwendbarkeit der AO-Regelungen im Rahmen des Art. 241 ZK .....                                                                     | 114 |
| a) Verhältnis des Art. 241 ZK zu § 238 AO .....                                                                                            | 115 |
| b) Verhältnis des Art. 241 ZK zu § 239 AO .....                                                                                            | 116 |
| 5. Verwaltungsverfahren und Rechtsbehelfe .....                                                                                            | 117 |

### III. Die Erstattungsziinsregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK..... 118

|                                                                  |     |
|------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. Voraussetzungen .....                                         | 118 |
| a) Entstehen und Erhebung des Zollschuldbetrages .....           | 118 |
| aa) Begriff der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben .....                | 119 |
| bb) Entstehen einer Zollschuld .....                             | 119 |
| (1) Einfuhrzollschuld gemäß Art. 77 UZK .....                    | 120 |
| (2) Einfuhrzollschulden gemäß Art. 78-79 UZK .....               | 120 |
| (3) Ausfuhrzollschulden gemäß Art. 81-82 UZK .....               | 121 |
| cc) Erlöschen der Zollschuld gemäß Art. 124 UZK .....            | 122 |
| dd) Erhebung des Zollschuldbetrages gemäß Art. 101-114 UZK ..... | 123 |

|     |                                                                                                                  |     |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| b)  | Erstattung oder Erlass der Abgaben.....                                                                          | 124 |
| aa) | Erstattung oder Erlass wegen nicht bestehender Abgabenschuld<br>gemäß Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 UZK..... | 126 |
| bb) | Erstattung oder Erlass wegen Zurückweisung der Waren gemäß<br>Art. 116 Abs. 1 lit. b i.V.m. 118 UZK.....         | 127 |
| cc) | Erstattung oder Erlass wegen Irrtums der Zollbehörden gemäß<br>Art. 116 Abs. 1 lit. c i.V.m. 119 UZK.....        | 127 |
| dd) | Erstattung oder Erlass aus Billigkeitsgründen gemäß Art. 116<br>Abs. 1 lit. d i.V.m. 120 UZK.....                | 128 |
| ee) | Erstattung wegen Ungültigkeitserklärung einer Zollanmeldung<br>gemäß Art. 116 Abs. 1 UAbs. 2 UZK.....            | 128 |
| 2.  | Verzinsung des Erstattungsbetrages nach Art. 116 Abs. 6 UZK.....                                                 | 129 |
| a)  | Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK.....                                                                                 | 129 |
| aa) | Verzinsung des Erstattungsbetrages .....                                                                         | 130 |
| bb) | Wegfall des Einbezugs von Kredit- und Säumniszinsen .....                                                        | 131 |
| b)  | Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK.....                                                                              | 132 |
| aa) | Verzinsung bei verspätetem Vollzug der Erstattung .....                                                          | 133 |
| (1) | Fristbeginn .....                                                                                                | 133 |
| (2) | Vollziehen der Entscheidung und Fristende.....                                                                   | 134 |
| (3) | Vertretenmüssen der Zollbehörden .....                                                                           | 135 |
| (a) | Auswirkung des Nichtvertretenmüssens .....                                                                       | 136 |
| (b) | Abgrenzung zu einer möglichen Ablaufhemmung der Frist<br>durch höhere Gewalt.....                                | 136 |
| bb) | Festsetzung des Zinssatzes nach Art. 112 UZK.....                                                                | 138 |
| c)  | Wegfall des Verweises auf einzelstaatliche Bestimmungen .....                                                    | 139 |
| aa) | Anwendbarkeit einer nationalen Erstattungszinsregelung neben<br>Art. 116 Abs. 6 UZK.....                         | 139 |
| bb) | Abschließende Regelung des Art. 116 Abs. 6 UZK in Bezug auf<br>§ 236 AO? .....                                   | 141 |
| 3.  | Die Anwendbarkeit der AO-Regelungen im Rahmen des Art. 116<br>Abs. 6 UZK .....                                   | 145 |
| a)  | Verhältnis des Art. 116 Abs. 6 UZK zu § 238 AO .....                                                             | 145 |
| b)  | Verhältnis des Art. 116 Abs. 6 UZK zu § 239 AO .....                                                             | 146 |
| 4.  | Verwaltungsverfahren und Rechtsbehelfe .....                                                                     | 148 |
| 5.  | Übertragbarkeit der bisherigen Rechtsprechung zu Art. 241 ZK auf<br>Art. 116 Abs. 6 UZK .....                    | 149 |

## **B. Fazit .....151**

**Teil 2: Die Grundsätze der Erstattung von zu Unrecht erhobenen Abgabenbeträgen und deren Verzinsung ..... 153**

**A. Die Erstattung zu Unrecht erhobener Abgabenbeträge..... 155**

**I. Die Erstattung rechtswidrig erhobener Abgabenbeträge auf unionsrechtlicher Ebene ..... 156**

1. Entwicklung des unionsrechtlichen Instituts der Rechtsfolgenbeseitigung..... 157
  - a) Rechtsfolgenbeseitigung als Ausprägung der sicherzustellenden Wirksamkeit des Unionsrechts ..... 157
  - b) Normative Herleitung der unionsrechtlichen Rechtsfolgenbeseitigung ..... 158
2. Der verschuldensabhängige Schadensersatzanspruch als Ausprägung der Rechtsfolgenbeseitigung ..... 160
3. Der unionsrechtliche Erstattungsanspruch als Ausprägung der Rechtsfolgenbeseitigung ..... 160
  - a) Entwicklung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs..... 160
  - b) Normative Herleitung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs ..... 161
  - c) Kodifizierte Erstattungsansprüche des UZK ..... 162

**II. Die Erstattung rechtswidrig erhobener Abgabenbeträge auf nationaler Ebene ..... 163**

1. Der öffentlich-rechtliche Folgenbeseitigungsanspruch..... 163
  - a) Normative Herleitung des Folgenbeseitigungsanspruchs auf verfassungsrechtlicher Ebene ..... 164
    - aa) Herleitung aus Art. 20 Abs. 3 GG, ggf. i.V.m. den Freiheitsgrundrechten..... 164
    - bb) Herleitung aus Art. 19 Abs. 4 GG ..... 166
    - cc) Herleitung aus Art. 34 GG..... 166
  - b) Einfachgesetzliche Ebene ..... 167
2. Der öffentlich-rechtliche Erstattungsanspruch ..... 168
  - a) Der abgabenrechtliche Erstattungsanspruch, § 37 Abs. 2 AO ..... 169
  - b) Die im deutschen Recht unmittelbar anwendbaren Erstattungsansprüche des UZK ..... 170

|                                                                                                                                     |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>III. Die Durchsetzung unionsrechtlicher Erstattungsansprüche auf nationaler Ebene .....</b>                                      | <b>170</b> |
| 1. Grundsatz der Verfahrensautonomie bei der nationalen Durchführung unionsrechtlicher Ansprüche .....                              | 171        |
| 2. Effektivitätsgrundsatz .....                                                                                                     | 173        |
| 3. Äquivalenzgrundsatz .....                                                                                                        | 175        |
| <br><b>B. Die Verzinsung von Erstattungsbeträgen zu Unrecht erhobener Abgaben.....</b>                                              | <b>177</b> |
| <br><b>I. Entwicklung des Grundsatzes der Verzinsung durch den EuGH .....</b>                                                       | <b>178</b> |
| 1. Rs. Metallgesellschaft u.a. (C-397, 410/98) – Unionsrechtswidrige vorzeitige Fälligkeit einer Steuer.....                        | 178        |
| a) Sachverhalt und rechtlicher Hintergrund .....                                                                                    | 178        |
| b) Würdigung des Gerichts .....                                                                                                     | 179        |
| c) Bewertung .....                                                                                                                  | 180        |
| aa) Entwicklung des Zinsanspruchs durch den Generalanwalt.....                                                                      | 181        |
| bb) Eigentliche „Erstattung“ als Gegenstand der Verzinsung.....                                                                     | 183        |
| 2. Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04) – Vorzeitige Fälligkeit einer Steuer, FII und FID Regelung.....        | 184        |
| a) Sachverhalt und rechtlicher Hintergrund .....                                                                                    | 184        |
| b) Würdigung des Gerichts .....                                                                                                     | 185        |
| c) Bewertung .....                                                                                                                  | 186        |
| 3. Rs. Littlewoods Retail Ltd u.a. (C-591/10) – Unionsrechtswidrig erhobene Mehrwertsteuer auf nationaler Ebene .....               | 188        |
| a) Sachverhalt und rechtlicher Hintergrund .....                                                                                    | 188        |
| b) Würdigung des Gerichts .....                                                                                                     | 189        |
| c) Bewertung .....                                                                                                                  | 190        |
| 4. Rs. Zuckerfabrik Jülich (C-113, 147, 234/10) – Zu Unrecht erhobene Steuer aufgrund einer ungültigen europäischen Verordnung..... | 191        |
| a) Sachverhalt und rechtlicher Hintergrund .....                                                                                    | 191        |
| b) Würdigung des Gerichts .....                                                                                                     | 193        |
| c) Bewertung .....                                                                                                                  | 193        |
| aa) Ausführungen der Generalanwältin zu der Zuerkennung und Herleitung eines Zinsanspruchs.....                                     | 194        |
| bb) Verzinsung aufgrund einer ungültigen europäischen Verordnung .....                                                              | 195        |

|                                                                                                                                                              |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| cc) Grundsatz der Verzinsung und Eigenmittel der Europäischen Union ..                                                                                       | 195 |
| dd) Ermessen auf nationalstaatlicher Ebene .....                                                                                                             | 198 |
| 5. Rs. Irimie (C-565/11) – Zeitraum der Verzinsung.....                                                                                                      | 199 |
| a) Sachverhalt und rechtlicher Hintergrund .....                                                                                                             | 199 |
| b) Würdigung des Gerichts .....                                                                                                                              | 200 |
| c) Bewertung .....                                                                                                                                           | 200 |
| 6. Rs. Wortmann (C-365/15) – Grundsatz der Verzinsung im Verhältnis zu<br>einer sekundärrechtlich kodifizierten Erstattungszinssnorm .....                   | 201 |
| a) Sachverhalt und Würdigung des Gerichts.....                                                                                                               | 201 |
| b) Bewertung .....                                                                                                                                           | 202 |
| aa) Sonderfall der im Sekundärrecht ausdrücklich normierten<br>Erstattungs- und Zinsregelungen .....                                                         | 202 |
| bb) Auswirkung auf die nationale Regelung und Zeitraum der<br>Verzinsung .....                                                                               | 204 |
| 7. Fazit .....                                                                                                                                               | 205 |
| <br><b>II. Durchführung des Grundsatzes der Verzinsung auf nationaler Ebene<br/>unter Berücksichtigung des Effektivitäts- und Äquivalenzgrundsatzes ....</b> |     |
| 1. Zinsen auf Erstattungsbeträge als Haupt- oder Nebenanspruch.....                                                                                          | 206 |
| 2. Ausgestaltung und Begrenzung der innerstaatlichen Durchführung des<br>Zinsanspruchs durch den EuGH .....                                                  | 209 |
| a) Die innerstaatliche Gewährung von Erstattungszinsen .....                                                                                                 | 210 |
| aa) Erste Stufe: Die Durchführung des unionsrechtlichen<br>Erstattungsanspruchs .....                                                                        | 210 |
| bb) Zweite Stufe: Die Durchführung des unionsrechtlichen Anspruchs<br>auf Verzinsung der Erstattungsbeträge .....                                            | 211 |
| b) Innerstaatliche Regelung des Zinssatzes und der Berechnungsmethode ....                                                                                   | 211 |
| 3. Fazit .....                                                                                                                                               | 212 |
| <br><b>III. Inhalt und Dogmatik des Grundsatzes der Verzinsung von zu Unrecht<br/>erhobenen Abgabenbeträgen .....</b>                                        |     |
| 1. Voraussetzungen der Verzinsung.....                                                                                                                       | 213 |
| a) Erstattungsanspruch als notwendige Vorstufe der Verzinsung.....                                                                                           | 213 |
| aa) Anwendungsbereich des Erstattungsanspruchs und Fallgruppen der<br>verzinsungsfähigen Erstattungsbeträge .....                                            | 213 |
| (1) Verzinsung als „eigentliche Erstattung“ auf Grundlage einer<br>unionsrechtswidrigen vorzeitigen Fälligkeit einer Steuer .....                            | 215 |

|                                                                                                                   |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| (2) Erstattungsanspruch auf Grundlage einer für ungültig erklärten Verordnung .....                               | 216 |
| (3) Erstattungsanspruch auf Grundlage einer unionsrechtswidrigen nationalen Norm .....                            | 216 |
| (4) Erstattungsanspruch auf Grundlage einer im Unionsrecht kodifizierten Erstattungsnorm .....                    | 217 |
| bb) Beschränkungen der Erstattung und ihre Rechtfertigung .....                                                   | 217 |
| (1) Fristen und anderweitige zeitliche Ausschlussregelungen .....                                                 | 218 |
| (2) Verfahrensrechtliche Beschränkungen .....                                                                     | 219 |
| (3) Ausschluss des Erstattungsanspruchs bei Abwälzung einer nationalen Abgabenlast auf Dritte .....               | 220 |
| b) Unmittelbarer Zusammenhang der Erstattungsbeträge mit der Zinszahlung .....                                    | 221 |
| c) Zeitraum der Verzinsung .....                                                                                  | 223 |
| d) Beschränkungen und mitgliedstaatliche Inhaltsbestimmung des Zinsgrundsatzes .....                              | 224 |
| aa) Inhaltsbestimmung des Zinsgrundsatzes im Rahmen der mitgliedstaatlichen Verfahrensautonomie .....             | 225 |
| (1) Geltendmachung der Verzinsung von Erstattungsbeträgen als Hauptanspruch .....                                 | 225 |
| (2) Abgrenzung des unionsrechtlichen Zinsanspruchs zu den innerstaatlichen Modalitäten der Zinszahlung .....      | 227 |
| (a) Nationalstaatliche Regelung der Höhe des Zinssatzes .....                                                     | 227 |
| (b) Nationalstaatliche Regelung der Berechnungsgrundlage der Zinsen .....                                         | 228 |
| bb) Beschränkungen der Verzinsung von Erstattungsbeträgen und ihre Rechtfertigung .....                           | 228 |
| (1) Rechtswidrig erhobene Eigenmittel der Union als Beschränkung der Verzinsung .....                             | 228 |
| (2) Übertragbarkeit der zeitlichen Beschränkungen des Erstattungsanspruchs auf die Zinszahlung .....              | 231 |
| (3) Verfahrensrechtliche Beschränkungen .....                                                                     | 232 |
| e) Abschließende Feststellung der Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Zinsanspruchs auf Erstattungsbeträge ..... | 233 |
| 2. Dogmatische Einordnung des Zinsgrundsatzes .....                                                               | 234 |
| a) Abgrenzung zum europäischen Schadensersatzanspruch .....                                                       | 234 |
| b) Normative Herleitung des Zinsanspruchs .....                                                                   | 238 |
| aa) Herleitung in der Rechtsprechung .....                                                                        | 238 |

|                                                                                                                                        |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| bb) Herleitung des Erstattungsanspruchs als Grundlage für den Zinsanspruch .....                                                       | 238        |
| cc) Herleitung aus Art. 41 GrCh (Recht auf eine gute Verwaltung).....                                                                  | 239        |
| (1) Grundrechtsbindung der Mitgliedstaaten .....                                                                                       | 240        |
| (2) Verfassungsrechtliche Rückbindung des Erstattungs- und Zinsgrundsatzes.....                                                        | 241        |
| IV. Fazit.....                                                                                                                         | 244        |
| <b>Teil 3: Der Anspruch auf Erstattungszinsen nach Art. 116 Abs. 6 UZK und seine Vereinbarkeit mit dem Zinsgrundsatz des EuGH.....</b> | <b>247</b> |
| <b>A. Unionsrechtliche Ebene.....</b>                                                                                                  | <b>249</b> |
| <b>I. Berücksichtigung der zollrechtlichen Besonderheiten in Bezug auf den Zinsgrundsatz des EuGH.....</b>                             | <b>252</b> |
| 1. Eröffnung des Anwendungsbereichs des Zinsgrundsatzes des EuGH in Bezug auf Art. 116 Abs. 6 UZK .....                                | 252        |
| 2. Auslegung des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK in Bezug auf den Zinsgrundsatz des EuGH .....                                             | 253        |
| a) Wortlautauslegung.....                                                                                                              | 253        |
| b) Teleologische Auslegung .....                                                                                                       | 254        |
| c) Historische Auslegung.....                                                                                                          | 256        |
| 3. Vereinbarkeit der Voraussetzungen für eine Verzinsung nach Art. 116 Abs. 6 UZK mit dem Zinsgrundsatz des EuGH.....                  | 259        |
| a) Bestehen eines durchsetzbaren Erstattungsanspruchs nach den Art. 116-120 UZK .....                                                  | 260        |
| aa) Zeitliche Beschränkungen des zollrechtlichen Erstattungsanspruchs...                                                               | 260        |
| bb) Verfahrensrechtliche Beschränkungen des zollrechtlichen Erstattungsanspruchs .....                                                 | 261        |
| cc) Kein Ausschluss der Erstattung durch Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte .....                                                    | 262        |
| dd) Mitteilung der Zollschuld beruht nicht auf Täuschung des Zollschuldners.....                                                       | 264        |
| b) Unmittelbarkeitskriterium .....                                                                                                     | 264        |
| c) Beschränkungen der zollrechtlichen Erstattungsverzinsung nach Art. 116 Abs. 6 UZK .....                                             | 265        |
| aa) Zollrechtsspezifische Beschränkungen.....                                                                                          | 265        |
| (1) Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte .....                                                                                         | 265        |

|                                                                     |     |
|---------------------------------------------------------------------|-----|
| (2) Eigenmittel.....                                                | 267 |
| (3) Verhältnis des Art. 116 Abs. 6 zu Art. 114 UZK .....            | 267 |
| (a) Systematische Aspekte.....                                      | 269 |
| (b) Teleologische und historische Aspekte.....                      | 271 |
| (c) Zwischenergebnis .....                                          | 272 |
| bb) Normenspezifische Beschränkungen.....                           | 273 |
| (1) Verspäteter Vollzug der Behörde und Nichtvertretenmüssen .....  | 273 |
| (2) Wegfall des Verweises auf die einzelstaatlichen Bestimmungen... | 274 |
| cc) Zeitliche Beschränkungen .....                                  | 276 |
| dd) Verfahrensrechtliche Beschränkungen .....                       | 277 |
| d) Zeitraum der Verzinsung .....                                    | 277 |
| e) Zinshöhe und Berechnungsgrundlage der Zinsen .....               | 278 |
| 4. Fazit .....                                                      | 278 |

## II. Konsequenzen für die Anwendbarkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK .....281

|                                                                                                                  |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. Auslegungs- und Anwendungsmöglichkeiten des Art. 116 Abs. 6 UZK.....                                          | 281 |
| a) Lineare Auslegung.....                                                                                        | 281 |
| b) Differenzierte Auslegung .....                                                                                | 282 |
| aa) Auswirkungen der differenzierten Auslegung auf die restlichen<br>Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK ..... | 283 |
| (1) Historische und teleologische Aspekte.....                                                                   | 283 |
| (2) Aspekte des Wortlauts und der Systematik .....                                                               | 285 |
| (3) Zwischenergebnis.....                                                                                        | 287 |
| bb) Konsequenzen für die differenzierte Auslegung im Hinblick auf<br>den Grundsatz der Rechtssicherheit .....    | 287 |
| c) Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK.....                                                                     | 291 |
| 2. Lösung des Falles der Rs. Wortmann (C-365/15) nach Art. 116 Abs. 6 UZK..                                      | 292 |
| a) Lösung nach der aktuellen Fassung des Art. 116 Abs. 6 UZK .....                                               | 292 |
| b) Lösung im Falle der Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK .....                                                | 295 |
| 3. Vorschlag für eine Umformulierung des Art. 116 Abs. 6 UZK .....                                               | 296 |
| 4. Fazit .....                                                                                                   | 298 |

|                                                                                                     |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>B. Auswirkungen der Unionsrechtswidrigkeit der Vorschrift auf nationaler Ebene.....</b>          | <b>301</b> |
| I. Zollrechtliche Erstattungszinsen ab dem Zeitpunkt der Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK ..... | 301        |
| 1. Zollrechtliche Erstattungsverzinsung in Deutschland .....                                        | 302        |
| 2. Zollrechtliche Erstattungsverzinsung in den anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union.....  | 302        |
| II. Auswirkungen einer neu formulierten Vorschrift des Art. 116 Abs. 6 UZK .....                    | 304        |
| <b>C. Fazit .....</b>                                                                               | <b>305</b> |



## Abbildungsverzeichnis

|                     |                                                                                                                                                           |     |
|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Abbildung 1:</b> | Zinsregelung des europäischen Zollrechts .....                                                                                                            | 70  |
| <b>Abbildung 2:</b> | Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Zinsanspruchs .....                                                                                                  | 233 |
| <b>Abbildung 3:</b> | Voraussetzungen und Rechtsfolgen des durch den EuGH<br>entwickelten Zinsanspruchs im Verhältnis zu den<br>zollrechtlichen Erstattungszinsregelungen ..... | 251 |



## Literaturverzeichnis

- Achterberg, Norbert*: Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Heidelberg, 1986.
- Aubin, Peter*: Die Haftung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und ihrer Mitgliedstaaten bei gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Verwaltungsakten, Baden-Baden, 1982.
- Bachmann, Ernst-Udo*: Das Draw-back-Verbot, Das Verbot der Zollrückvergütung oder Zollbefreiung im Präferenzrecht, in: AW-Prax 1997, 163.
- Bachof, Otto*: Die verwaltungsgerichtliche Klage auf Vornahme einer Amtshandlung, zugleich eine Untersuchung über den öffentlichrechtlichen Folgenbeseitigungsanspruch nach Aufhebung eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes, Tübingen, 1951.
- Baumann, Leopold*: Entscheidungen der Europäischen Kommission über Erlass, Erstattung und Nacherhebung von Einfuhrabgaben, Aachen, 2002.
- Beermann, Albert; Gosch, Dietmar*: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar mit Nebengesetzen, EuGH-Verfahrensrecht, 150. EL, Bonn, 2019.
- Bergkemper, Winfried*: Steuerliche Nebenleistungen (AO 1977), Münster u.a., 1992.
- Bernsdorff, Norbert; Borowsky, Martin*: Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Handreichungen und Sitzungsprotokolle, Baden-Baden, 2002.
- Bettermann, Karl A.*: Zur Lehre vom Folgenbeseitigungsanspruch, in: DÖV 1955, 528.
- Bettermann, Karl A.*: Vom Sinn der Amtshaftung, Bemerkungen zu BGHZ 34, 99, in: JZ 1961, 482.
- Borchardt, Klaus-Dieter*: Auslegung, Rechtsfortbildung und Rechtsschöpfung, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis. 3. Aufl., Baden-Baden, 2015, S. 625-642.
- Breuer, Marten*: Staatshaftung für judikatives Unrecht, eine Untersuchung zum deutschen Recht, zum Europa- und Völkerrecht, Tübingen, 2011.
- Bundesministerium der Finanzen*: Der Zoll Jahresstatistik 2016, Berlin, 2017.

- Calliess, Christian; Ruffert, Matthias*: EUV/AEUV, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta; Kommentar, 5. Aufl., München, 2016.
- Christiansen, Ragnvald*: Erlaß, Erstattung und Nacherhebung von Eingangs- und Ausfuhrabgaben, in: *ZfZ* 1980, 354.
- Classen, Kai-Dieter*: Gute Verwaltung im Recht der Europäischen Union, Eine Untersuchung zu Herkunft, Entstehung und Bedeutung des Art. 41 Abs. 1 und 2 der Europäischen Grundrechtecharta, Berlin, 2008.
- Cloer, Adrian; Hagemann, Tobias*: Verzinsung unionsrechtswidrig erhobener Steuern – Mariana Irimie, in: *SteuK* 2013, 323.
- Cloer, Adrian; Hagemann, Tobias*: Verzinsung unionsrechtswidrig erhobener Steuern, EuGH, Urteil vom 18.4.2013 – Rs. C-565/11, Irimie, in: *IWB* 2014, 191.
- Czermak, Fritz*: Nochmals: Zum Beurteilungszeitpunkt beim verwaltungsgerichtlichen Verpflichtungsurteil, in: *BayVBl.* 1965, 93.
- Detterbeck, Steffen*: Allgemeines Verwaltungsrecht, Mit Verwaltungsprozessrecht, 17. Aufl., München, 2019.
- Dörr, Claus*: Der unionsrechtliche Staatshaftungsanspruch in Deutschland zwanzig Jahre nach Francovich, in: *EuZW* 2012, 86.
- Dörr, Oliver; Lenz, Christofer*: Europäischer Verwaltungsrechtsschutz, 2. Aufl., Baden-Baden, 2019.
- Dorsch, Eberhard*: Zollrecht, Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs; Kommentar, 189. EL, Bonn, 2019.
- Drake, Sara*: Vouchers and VAT: issues of direct effect and national time limits raised by the Marks and Spencer case, in: *European Law Review* 2003, 418.
- Drüen, Klaus-Dieter*: Möglichkeiten und Grenzen einer gesetzlichen Limitation der Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, in: *Spindler/Tipke/Rödder* (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, Köln, 2009, S. 609-628.
- Ehlers, Dirk*: Verhältnis des Unionsrechts zu dem Recht der Mitgliedstaaten, in: *Schulze/Zuleeg/Kadelbach* (Hrsg.), Europarecht, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis. 3. Aufl., Baden-Baden, 2015, S. 491-522.
- Ehlers, Dirk; Pünder, Hermann*: Allgemeines Verwaltungsrecht, 15. Aufl., Berlin, 2016.

- Eilmansberger, Thomas*: Rechtsfolgen und subjektives Recht im Gemeinschaftsrecht, Zugleich ein Beitrag zur Dogmatik der Staatshaftungsdoktrin des EuGH, Baden-Baden, 1997.
- Eisenhardt, Ulrich*: Deutsche Rechtsgeschichte, 7. Aufl., München, 2019.
- Erbguth, Wilfried; Guckelberger, Annette*: Allgemeines Verwaltungsrecht, Mit Verwaltungsprozessrecht und Staatshaftungsrecht, 10. Aufl., Baden-Baden, 2020.
- Europäische Kommission*: DG Trade Statistical Guide, Luxemburg, 2017.
- Fabian, Frank*: Erstattung, Erlaß und Nacherhebung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben der Europäischen Gemeinschaft, Köln u.a., 1994.
- Felderhoff, Kai H.*: Erstattungsvoraussetzungen in der Antidumping-Grundverordnung, Präzisierung der Voraussetzungen durch das EuG-Urteil „LIS GmbH Licht Impex Service“, in: AW-Prax 2013, 222.
- Felderhoff, Kai H.*: Erstattungszinsen ab dem Zeitpunkt der Zahlung möglich, EuGH-Urteil „Wortmann“ bringt entscheidende Neuerungen für Wirtschafts-beteiligte, in: AW-Prax 2017, 98.
- Felderhoff, Kai H.*: FG Düsseldorf: Anschlussentscheidung zum Wortmann-Verfahren wegen Erstattungszinsen, in: AW-Prax 2017, 209.
- Fiedler, Wilfried*: Der Folgenbeseitigungsanspruch – die „kleine Münze“ des Staatshaftungsrechts?, Zur Problematik des Folgenbeseitigungsanspruchs in der neueren Rechtsprechung, in: NVwZ 1986, 969.
- Focke, Annegret*: Das Verhältnis des UZK zur AO, in: Hoell (Hrsg.), Der Unionszollkodex, Tagungsband des 28. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 23. und 24. Juni 2016 in Köln, Bochum, 2017, S. 69-75.
- Frenz, Walter*: Handbuch Europarecht, Band 4: Europäische Grundrechte, Berlin, Heidelberg, 2009.
- Friedrich, Klaus*: Zollkodex und Abgabenordnung, in: StuW 1995, 15.
- Galetta, Diana-Urania*: Inhalt und Bedeutung des europäischen Rechts auf eine gute Verwaltung, in: EuR 2007, 57.
- Galetta, Diana-Urania*: Der Vertrauensschutz aus der Perspektive des italienischen Verwaltungsrechts (im Vergleich mit der deutschen und der gemeinschaftsrechtlichen Perspektive), in: Schwarze (Hrsg.), Bestand und Perspektiven des Europäischen Verwaltungsrechts, Rechtsvergleichende Analysen, Baden-Baden, 2008, S. 203-223.

- Galetta, Diana-Urania*: Begriff und Grenzen der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten der Europäischen Union, in: EuR-Beih. 2012, 37.
- Galetta, Diana-Urania*: Le champ d'application de l'article 41 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne sur le droit à une bonne administration, à propos des arrêts Cicala et M., in: Rev. Trimestrielle de Droit Européen 2013, 77.
- Gänswein, Olivier*: Der Grundsatz unionsrechtskonformer Auslegung nationalen Rechts, Erscheinungsformen und dogmatische Grundlage eines Rechtsprinzips des Unionsrechts, Frankfurt am Main, Wien u.a., 2009.
- Gärditz, Klaus F.*: Die Verwaltungsdimension des Lissabon-Vertrags, in: DÖV 2010, 453.
- Geiger, Rudolf; Khan, Daniel-Erasmus; Kotzur, Markus*: EUV, AEUV, Vertrag über die Europäische Union und Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, 6. Aufl., München, 2017.
- Gellert, Lothar*: Zollkodex und Abgabenordnung, Analyse über das Verhältnis der Vorschriften der Abgabenordnung zu den Vorschriften des Zollkodexes der Europäischen Gemeinschaft, Aachen, 2003.
- Gellert, Lothar*: Säumniszinsen und Sanktionsbefugnisse, EuGH regelt den für die Erhebung von Säumniszinsen maßgeblichen Zeitraum und klärt die Sanktionsbefugnisse der Mitgliedstaaten, in: AW-Prax 2012, 25.
- Gellert, Lothar*: Erlass, Erstattung und Absehen von der Nacherhebung im Unionszollkodex, Ein kurzer Überblick, in: AW-Prax 2014, 72.
- Gellert, Lothar*: Auswirkungen eines Nichtigkeitsurteils des EuGH auf die Frage des gesetzlich geschuldeten Betrages sowie einer Fristverlängerung nach Art. 236 ZK, in: AW-Prax 2016, 355.
- Götz, Volkmar*: Rückforderung von Subventionen, in: NVwZ 1984, 480.
- Grabitz, Eberhard*: Europäisches Verwaltungsrecht, Gemeinschaftsrechtliche Grundsätze des Verwaltungsverfahrens, in: NJW 1989, 1776.
- Grabitz, Eberhard; Hilf, Meinhard; Nettesheim, Martin*: Das Recht der Europäischen Union, EUV/AEUV, 68. EL, München, 2019.
- Gröpl, Christoph*: Steuerrecht, in: Dausers/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts. 48. Aufl., München, 2019.

- Grzeszick, Bernd*: Das Grundrecht auf eine gute Verwaltung, Strukturen und Perspektiven des Charta-Grundrechts auf eine gute Verwaltung, in: EuR 2006, 161.
- Gundel, Jörg*: Die Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger Gebühren nach nationalem Verfahrensrecht, Ein Dauerthema für den EuGH, in: Hendler/Ibler/Martínez Soria (Hrsg.), „Für Sicherheit, für Europa“, Festschrift für Volkmarr Götz zum 70. Geburtstag, Göttingen, 2005, S. 191-210.
- Hahn, Hartmut*: Kompensation von Zinsnachteilen bei Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht, ein bisher unbeachteter Aspekt des EuGH-Urteils in der Rechtsache Hoechst u.a., in: IStR 2002, 105.
- Hahn, Hartmut*: § 8a KStG und gemeinschaftsrechtlicher Erstattungsanspruch, zugleich ein Beitrag zur Dogmatik des § 37 Abs. 2 AO im Kontext des Europarechts, in: DStZ 2003, 489.
- Hähnchen, Susanne*: Rechtsgeschichte, Von der Römischen Antike bis zur Neuzeit, 5. Aufl., Heidelberg, 2016.
- Haibach, Georg*: Die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundsätzen des Verwaltungsverfahrens, in: NVwZ 1998, 456.
- Haselmann, Cosima*: Delegation und Durchführung gemäß Art. 290 und 291 AEUV, Berlin, 2012.
- Hatje, Armin*: Rechtssicherheit und Vertrauensschutz, Wechselseitige Einwirkungen zwischen Europäischem Gemeinschaftsrecht und deutschem Verfassungs- und Verwaltungsrecht, in: Schwarze (Hrsg.), Bestand und Perspektiven des Europäischen Verwaltungsrechts, Rechtsvergleichende Analysen, Baden-Baden, 2008, S. 223-237.
- Haueisen, Fritz*: Folgenbeseitigung und Amtshaftung, in: DVBl. 1973, 739.
- Haug, Winfried*: Die neuere Entwicklung der vorbeugenden Unterlassungs- und der allgemeinen Beseitigungsklage, in: DÖV 1967, 86.
- Henke, Reginhard; Huchatz, Wolfgang*: Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, Die Überlagerung der Abgabenordnung durch den Zollkodex – Teil I, in: ZfZ 1996, 226.
- Henke, Reginhard; Huchatz, Wolfgang*: Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, Die Überlagerung der Abgabenordnung durch den Zollkodex – Teil II, in: ZfZ 1996, 262.

- Herbert, Ulrich*: Verzinsung von Umsatzsteueransprüchen auf unionsrechtlicher Grundlage, in: *MwStR* 2014, 266.
- Heringa, Aalt W.; Verhey, Luc*: The EU Charter: Text and Structure, in: *Maas-tricht J. Eur. & Comp. L.* 2001, 11.
- Hofmann, Herwig C.H.; Mihaescu, Bucura C.*: The Relation between the Charter's Fundamental Rights and the Unwritten General Principles of EU Law, Good Administration as the Test Case, in: *EuConst* 2013, 73.
- Hohrmann, Friedrich A.*: Quellen und Systematik des gemeinschaftlichen und nationalen Zollrechts nach Inkrafttreten des Zollkodex der Gemeinschaften, in: *DStZ* 1994, 449.
- Honsell, Heinrich*: Römisches Recht, 8. Aufl., Berlin u.a., 2015.
- Horn, Helga*: Folgenbeseitigungsanspruch im System der öffentlich rechtlichen Ersatzansprüche, Köln, 1967.
- Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin*: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 255. EL, Köln, 2019.
- Huthmacher, Karl E.*: Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts bei indirekten Kollisionen, Eine Studie zum Verhältnis von EG-Recht zu nationalem Vollzugsrecht, dargestellt am Beispiel des Konflikts zwischen materiellem EG-Recht und nationalen Rechtsmittelfristen, Köln, 1985.
- Ilgner, Theresa*: Die Durchführung der Rechtsakte des europäischen Gesetzgebers durch die Europäische Kommission, Art. 290 und Art. 291 AEUV und deren Auswirkungen auf die Komitologie, Berlin, 2014.
- Immenga, Ulrich; Mestmäcker, Ernst-Joachim*: Wettbewerbsrecht, Band 1: EU. Kommentar zum Europäischen Kartellrecht, 6. Aufl., München, 2019.
- Jarass, Hans D.*: Bedeutung der EU-Rechtsschutzgewährleistung für nationale und EU-Gerichte, in: *NJW* 2011, 1393.
- Jarass, Hans D.*: Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Unter Einbeziehung der vom EuGH entwickelten Grundrechte, der Grundrechtsregelungen der Verträge und der EMRK: Kommentar, 3. Aufl., München, 2016.
- Kadelbach, Stefan*: Allgemeines Verwaltungsrecht unter europäischem Einfluß, Tübingen, 1999.
- Kahl, Wolfgang*: Hat die EG die Kompetenz zur Regelung des Allgemeinen Verwaltungsrechts?, in: *NVwZ* 1996, 865.

- Kakouris, Constantinos N.*: Do the Member States Posses Judicial Procedural “Autonomy”?, in: CMLR 1997, 1389.
- Kanska, Klara*: Towards Administrative Human Rights in the EU, Impact of the Charter of Fundamental Rights, in: ELJ 2004, 296.
- Killmann, Bernd-Roland*: Zoll-/Antidumpingrecht: Keine Fristverlängerung für Anträge auf Erstattung von auf Grund ungültiger Verordnung erhobenen Antidumpingzöllen, in: EuZW 2012, 704.
- Kirchhoff, Thomas*: Zollpräferenzen und Vertrauensschutz, Die Neuregelung des Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) ZK, Aachen, 2002.
- Klein, Franz*: Abgabenordnung, Einschließlich Steuerstrafrecht, 14. Aufl., München, 2018.
- Knütel, Rolf; Kupisch, Berthold, et al.*: Corpus Iuris Civilis IV, Digesten 21-27, Text und Übersetzung, Heidelberg, 2005.
- Koenig, Ulrich*: Der allgemeine Erstattungsanspruch der Abgabenordnung 1977, in: DStR 1991, 633.
- Koenig, Ulrich*: Abgabenordnung, §§ 1 bis 368; Kommentar, 3. Aufl., München, 2014.
- König, Doris*: Gesetzgebung, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis. 3. Aufl., Baden-Baden, 2015, S. 83-144.
- König, Julia*: Der Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatz in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, Baden-Baden, 2011.
- Krenzler, Horst-Günther; Herrmann, Christoph; Niestedt, Marian*: EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, 14. EL, München, 2019.
- Krönke, Christoph*: Die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten der Europäischen Union, Tübingen, 2013.
- Kühn, Rolf; von Wedelstädt, Alexander*: Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 22. Aufl., Stuttgart, 2018.
- Kulms, Katrin*: Der Effektivitätsgrundsatz, Eine Untersuchung zur Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, Baden-Baden, 2013.
- Lais, Martina*: Das Recht auf eine gute Verwaltung unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, in: ZEuS 2002, 447.

*Lange, Ulf*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, Berlin, 2008.

*Laubinger, Hans-Werner*: Art. 41 GRCh (Recht auf eine gute Verwaltung) im Lichte des deutschen Verwaltungsrechts, in: Mehde/Ramsauer/Seckelmann (Hrsg.), Staat, Verwaltung, Information, Festschrift für Hans Peter Bull zum 75. Geburtstag, Berlin, 2011, S. 659-682.

*Limbach, Kathrin*: Uniformity of customs administration in the European Union, Oxford, 2015.

*Lindner, Josef F.*: Die neueste Rechtsprechung des EuGH zur Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben, in: NVwZ 1999, 1079.

*Lippert, Sandra*: Einführung in die altägyptische Rechtsgeschichte, Einführungen und Quellentexte zur Ägyptologie, Band 5, 2. Aufl., Münster, 2012.

*Looks, Nicole; Dersch, Vanessa*: Reform des Zollrechts der Europäischen Union, Das bringt der neue Unionszollkodex, in: DStR 2016, 1185.

*Loose, Matthias*: Funktion der steuerlichen Nebenleistungen für den Steuervollzug, in: Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Stuttgart, 10. und 11. September 2007, Köln, 2008, S. 203-218.

*Lücke, Jörg*: Rechtsstaatsprinzip und Staatshaftungsreform, Zur unmittelbaren Haftung des Staates für die vollziehende, rechtsprechende und gesetzgebende Gewalt, in: AöR 1979, 225.

*Lux, Michael*: Erlass/Erstattung von Zöllen und Absehen von der Nacherhebung, Zur Reform der Verfahrensvorschriften, in: AW-Prax 2003, 373.

*Lux, Michael*: Der Modernisierte Zollkodex, Eine Einführung, in: ZfZ-Sonderheft 2009, 1.

*Lux, Michael*: Einführung in den Zollkodex der Union (UZK), in: ZfZ 2014, 178.

*Lux, Michael*: Einführung in den Zollkodex der Union (UZK) – Teil II, in: ZfZ 2014, 243.

*Lux, Michael*: Warenverkehr (Zollrecht), in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts. 48. Aufl., München, 2019.

*Lux, Michael; Larrieu, Pierre-Jacques*: Der Vorschlag für einen modernisierten Zollkodex – Teil I, in: ZfZ 2006, 301.

*Lyons, Timothy J.*: EC Customs Law, 2. Aufl., Oxford, 2008.

- Martínez Soria, José*: Die Kodizes für gute Verwaltungspraxis, ein Beitrag zur Kodifikation des Verwaltungsverfahrenrechts der EG, in: EuR 2001, 682.
- Maunz, Theodor; Dürig, Günter*: Grundgesetz, Kommentar, 88. EL, München, 2019.
- Maurer, Hartmut; Waldhoff, Christian*: Allgemeines Verwaltungsrecht, 19. Aufl., München, 2017.
- Mayer, Otto*: Deutsches Verwaltungsrecht, Band 2, Leipzig, 1896.
- Meister, Eva-Maria; Bayer, Sarah*: Pflicht eines Mitgliedstaats, die Zahlung von Säumniszinsen auch bei Fehlen eines Rechtsbehelfs vor den einzelstaatlichen Gerichten vorzusehen, in: ZfZ 2017, 42.
- Menger, Christian-Friedrich*: Über die Identität des Rechtsgrundes der Staatshaftungsklagen und einiger Verwaltungsstreitsachen, in: Bachof/Drath (Hrsg.), Forschungen und Berichte aus dem öffentlichen Recht, Gedächtnisschrift für Walter Jellinek; 12. Juli 1885-9. Juni 1955, München, 1955, S. 347-359.
- Meyer, Jürgen; Hölscheidt, Sven*: Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 5. Aufl., Baden-Baden, 2019.
- Mir Puigpelat, Oriol*: Die Kodifikation des Verwaltungsverfahrenrechts im Europäischen Verwaltungsverbund, in: Schneider/Velasco Caballero (Hrsg.), Strukturen des Europäischen Verwaltungsverbunds, Ergebnisse einer deutsch-spanischen Forschergruppe, Die Verwaltung, Beih. 8, Berlin, 2009, S. 177-210.
- Möllers, Christoph*: Durchführung des Gemeinschaftsrechts, Vertragliche Dogmatik und theoretische Implikationen, in: EuR 2002, 483.
- Möllers, Christoph; von Achenbach, Jelena*: Die Mitwirkung des Europäischen Parlaments an der abgeleiteten Rechtsetzung der Europäischen Kommission nach dem Lissabonner Vertrag, in: EuR 2011, 39.
- Müller, Manfred*: Erstattung und Erlaß von Eingangs- und Ausfuhrabgaben nach neuem Gemeinschaftsrecht, in: ZfZ 1979, 290.
- Müller-Eiselt, Klaus P.; Vonderbank, Stefan*: EU-Zollrecht, Zollwert, 117. EL, Heidelberg, 2019.
- Obermayer, Klaus*: Zur Rechtsstellung des Nachbarn im Baurecht und zum Folgenbeseitigungsanspruch, OVG Lüneburg, DÖV 1962, 467, in: JuS 1963, 110.
- Olgemöller, Herbert*: Haftung für Zolleschulden, in: ZfZ 2006, 74.

*Oppermann, Thomas; Classen, Claus D.; Nettesheim, Martin*: Europarecht, 8. Aufl., München, 2018.

*Ossenbühl, Fritz; Cornils, Matthias*: Staatshaftungsrecht, 6. Aufl., München, 2013.

*Palandt, Otto*: Bürgerliches Gesetzbuch, Mit Nebengesetzen insbesondere mit Einführungsgesetz (Auszug) einschließlich Rom I-, Rom II- und Rom III-Verordnungen sowie EU-Güterrechtsverordnungen, Haager Unterhaltsprotokoll und EU-Erbrechtsverordnung, Allgemeines Gleichbehandlungsgesetz (Auszug), Wohn- und Betreuungsvertragsgesetz, Unterlassungsklagengesetz (PalHome), Produkthaftungsgesetz, Erbbaurechtsgesetz, Wohnungseigentumsgesetz, Versorgungsausgleichsgesetz, Lebenspartnerschaftsgesetz (PalHome), Gewaltschutzgesetz, 79. Aufl., München, 2020.

*Papier, Hans-Jürgen*: Die Forderungsverletzung im öffentlichen Recht, Berlin, 1970.

*Papier, Hans-Jürgen*: Öffentlich-rechtlicher Folgenbeseitigungsanspruch bei Nichterfüllung?, in: DÖV 1972, 845.

*Papier, Hans-Jürgen*: Staatshaftung, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band VIII, Grundrechte: Wirtschaft, Verfahren, Gleichheit. 3. Aufl., Heidelberg, 2010, S. 649-693.

*Pfeffer, Kristin*: Das Recht auf eine gute Verwaltung, Art. II-101 der Grundrechtecharta des Vertrages über eine Verfassung für Europa, Baden-Baden, 2006.

*Pietzko, Gabriele*: Der materiell-rechtliche Folgenbeseitigungsanspruch, Berlin, 1994.

*Prieß, Hans J.; Pethke, Ralph*: The Pan-European Rules of Origin, The Beginning of a New Era in European Free Trade, in: CMLR 1997, 773.

*Reimer, Uwe*: Prozesszinsen auf erstattete Einfuhrabgaben, Sind die Hauptzollämter nach Anwendbarkeit des UZK an der Festsetzung gehindert?, in: AW-Prax 2017, 453.

*Reimer, Uwe*: Nochmals: Prozesszinsen auf erstattete Einfuhrabgaben, Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 23.07.2018, 7 K 1579/17, in: AW-Prax 2019, 29.

*Rengeling, Hans-Werner*: Deutsches und europäisches Verwaltungsrecht, Wechselseitige Einwirkungen, in: VVDStRL 1994, 202.

- Rengeling, Hans-Werner; Szczekalla, Peter*: Grundrechte in der Europäischen Union, Charta der Grundrechte und allgemeine Rechtsgrundsätze, Köln, 2004.
- Ritleng, Dominique*: The dividing line between delegated and implementing acts: The Court of Justice sidesteps the difficulty in *Commission v. Parliament and Council (Biocides)*, Case C-427/12, *Commission v. Parliament and Council (Biocides)*, EU:C:2014:170, Judgment of the Court of Justice (Grand Chamber) of 18 March 2014, in: CMLR 2015, 243.
- Rosenke, Torsten*: Prozesszinsen bei Vorsteuerabzugsberechtigung des Erstattungsgläubigers, Anm. zu FG Düsseldorf, 4 K 885/10 AO, in: EFG 2011, 104.
- Rosenkranz, Frank*: Die Beschränkung der Rückwirkung von Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs, Tübingen, 2015.
- Rüsken, Reinhart*: Anspruch auf Verzinsung des Erstattungsbetrags bei einer unionsrechtswidrig erhobenen Abgabe – Zucker-Produktionsabgabe, BFH, Urteil vom 22.9.2015, VII R 32/14, in: ZfZ 2016, 39.
- Schaer, Frank*: Rechtssicherheit und Vertrauensschutz als Grenzen rückwirkender Rechtsprechung im europäischen Arbeitsrecht, Baden-Baden, 2010.
- Schleeh, Jörg*: Zur Dogmatik der öffentlich-rechtlichen Folgenbeseitigung, in: AöR 1967, 58.
- Schmahl, Stefanie*: Rechtsstaatlichkeit, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis. 3. Aufl., Baden-Baden, 2015, S. 284-316.
- Schmoeckel, Mathias; Maetschke, Matthias*: Rechtsgeschichte der Wirtschaft, Seit dem 19. Jahrhundert, 2. Aufl., Tübingen, 2016.
- Schnitger, Arne*: Die erweiterte Mitwirkungspflicht und ihre gemeinschaftsrechtlichen Grenzen, in: BB 2002, 332.
- Schoch, Friedrich*: Folgenbeseitigung und Wiedergutmachung im Öffentlichen Recht, in: VerwArch 1988, 1.
- Schönknecht, Michael; Küchenhoff, Benjamin*: Lehrbuch Abgabenrecht für Zölle und Verbrauchsteuern, Allgemeines Steuerrecht, Vollstreckungsrecht und Insolvenzrecht, Steuerstrafrecht, 3. Aufl., Herne, 2019.
- Schulmeister, Frauke*: Erlass und Erstattung von Einfuhrabgaben, Zum Inhalt der Art. 236, 237, 238, 239 Zollkodex, Teil 1, in: AW-Prax 2011, 322.
- Schulmeister, Frauke*: Erlass und Erstattung von Einfuhrabgaben, Zum Inhalt der Art. 236, 237, 238, 239 Zollkodex, Teil 2, in: AW-Prax 2011, 358.

- Schulmeister, Frauke*: Verzinsung von erstatteten Antidumpingzöllen, FG Düsseldorf zur Frage der Verzinsung eines Erstattungsanspruchs, in: AW-Prax 2015, 399.
- Schwarz, Otfried; Wockenfoth, Kurt*: Zollrecht, Zollkodex, Zollverwaltungs-gesetz, Gemeinsamer Zolltarif, EG-Vertrag, Marktordnungsrecht, Einfuhrum-satzsteuer, Abgabenordnung; Kommentar, Texte und Entscheidungssamm-lung, 85. EL, Köln u.a., 2017.
- Schwarze, Jürgen*: The Role of the European Court of Justice in Shaping Legal Standards for Administrative Action in the Member States, A Comparative Perspective, in: O’Keeffe (Hrsg.), Judicial Review in European Union Law, Liber Amicorum in Honour of Lord Slynn of Hadley, Vol. 1, The Hague, 2000, S. 447-464.
- Schwarze, Jürgen; Becker, Ulrich, et al.*: EU-Kommentar, 4. Aufl., Baden-Baden, 2019.
- Seitz, Claudia*: Grundrechtsschutz durch Verfahrensrecht, Das Grundrecht auf eine gute Verwaltung und ein europäisches Verwaltungsverfahrenrecht, in: EuZW 2015, 273.
- Sodan, Helge; Ziekow, Jan*: Grundkurs Öffentliches Recht, Staats- und Verwal-tungsrecht, 8. Aufl., München, 2018.
- Söhn, Hartmut*: Steuerrechtliche Folgenbeseitigung durch Erstattung, Zugleich ein Beitrag zum Steuerschuldverhältnis, München, 1973.
- Steiner, Jo; Woods, Lorna; Twigg-Flesner, Christian*: Textbook on EC law, 8. Aufl., Oxford, 2003.
- Stelkens, Ulrich*: Art. 291 AEUV, das Unionsverwaltungsrecht und die Verwal-tungsautonomie der Mitgliedstaaten, Zugleich zur Abgrenzung der Anwen-dungsbereiche von Art. 290 und Art. 291 AEUV, in: EuR 2012, 511.
- Stelkens, Ulrich*: Rechtsetzungen der europäischen und nationalen Verwaltungen, in: VVDStRL 2012, 369.
- Stern, Klaus; Sachs, Michael*: Europäische Grundrechte-Charta, Kommentar, München, 2016.
- Streck, Michael; Olgemöller, Herbert*: Der Streit mit dem Zoll – Der neue Zoll-kodex, in: DStR 1996, 1105.
- Streich, Erwin*: Paneuropäische Freihandelszone, Abkommenswaren und Drawback-Verbot, in: AW-Prax 2000, 187.

- Streinz, Rudolf*: Der Einfluß des Europäischen Verwaltungsrechts auf das Verwaltungsrecht der Mitgliedstaaten, Dargestellt am Beispiel der Bundesrepublik Deutschland, in: Schweitzer (Hrsg.), Europäisches Verwaltungsrecht, Wien, 1991, S. 241-292.
- Streinz, Rudolf*: EUV/AEUV, Vertrag über die Europäische Union, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Aufl., München, 2018.
- Sydow, Gernot*: Europäische exekutive Rechtsetzung zwischen Kommission, Komitologieausschüssen, Parlament und Rat, in: JZ 2012, 157.
- Tatham, Allan F.*: Restitution of charges and duties levied by the public administration in breach of European Community Law, A comparative analysis, in: European Law Review 1994, 146.
- Thömmes, Otmar*: Staatshaftungsansprüche durch Nicht-Erstattung unionsrechtswidriger Kapitalertragsteuer, in: IStR 2012, 777.
- Tietjen, Daniel*: Das System des gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsrechts, Eine Darstellung der Haftungsdogmatik vor dem Hintergrund der dynamischen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, Berlin, 2010.
- Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich W.*: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO und FGO (inklusive Steuerstrafrecht), 158. EL, Köln, 2019.
- Trennt, Matthias*: Das Erlöschen von Zollschulden, Die Regelungen zum Erlöschen von Zollschulden nach dem Unionszollkodex – Auswirkungen und Möglichkeiten für Wirtschaftsbeteiligte, in: AW-Prax 2016, 229.
- Türk, Alexander*: The Concept of the “Legislative” Act in the Constitutional Treaty, in: German Law Journal 2005, 1555.
- van Casteren, Albert*: Article 215(2) EC and the Question of Interest, in: Heukels/McDonnell (Hrsg.), The Action for Damages in Community Law, The Hague u.a., 1997, S. 199-216.
- von Arnould, Andreas*: Rechtssicherheit, Perspektivische Annäherungen an eine „idée directrice“ des Rechts, Tübingen, 2006.
- von Bogdandy, Armin*: Grundprinzipien, in: von Bogdandy/Bast (Hrsg.), Europäisches Verfassungsrecht, Theoretische und dogmatische Grundzüge. 2. Aufl., Berlin u.a., 2009, S. 13-71.

- von Bogdandy, Armin; Bast, Jürgen; Arndt, Felix*: Handlungsformen im Unionsrecht, Empirische Analysen und dogmatische Strukturen in einem vermeintlichen Dschungel, in: *ZaöRV* 2002, 77.
- von Bogdandy, Armin; Makatsch, Tilman*: Kollision, Koexistenz oder Kooperation?, Zum Verhältnis von WTO-Recht und europäischem Außenwirtschaftsrecht in neueren Entscheidungen, in: *EuZW* 2000, 261.
- von Danwitz, Thomas*: Europäisches Verwaltungsrecht, Berlin, Heidelberg, 2008.
- von der Groeben, Hans; Schwarze, Jürgen; Hatje, Armin*: Europäisches Unionsrecht, Vertrag über die Europäische Union, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 7. Aufl., Baden-Baden, 2015.
- Walbroeck, Denis F.*: Treaty Violations and Liability of Member States, The Effect of the Francovich Case Law, in: Heukels/McDonnell (Hrsg.), *The Action for Damages in Community Law*, The Hague u.a., 1997, S. 311-337.
- Walbroeck, Michel*: La nature du droit au remboursement des montants payés contrairement au droit communautaire, in: Mertens de Wilmars (Hrsg.), *Liber amicorum Josse Mertens de Wilmars*, Antwerpen, 1982, S. 431-439.
- Weber, Albrecht*: Das Verwaltungsverfahren, in: Schweitzer (Hrsg.), *Europäisches Verwaltungsrecht*, Wien, 1991, S. 55-83.
- Weber, Eckart*: Der Erstattungsanspruch, Die ungerechtfertigte Bereicherung im öffentlichen Recht, Berlin, 1970.
- Weber, Michael*: Anwendbarkeit bereicherungsrechtlicher Grundsätze auf den öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung, in: *BB* 1992, 404.
- Welte, Thomas; Friedrich-Vache, Heidi*: Rückwirkender Vorsteuerabzug nach Rechnungsberichtigung oder Plädoyer für eine unionsrechtskonforme Verzinsung von Vorsteuern nach EuGH-Rechtsprechung?, in: *MwStR* 2013, 514.
- Weyreuther, Felix*: Empfiehlt es sich, die Folgen rechtswidrigen hoheitlichen Verwaltungshandelns gesetzlich zu regeln (Folgenbeseitigung, Folgenentschädigung), Gutachten für den 47. Deutschen Juristentag, in: Ständige Deputation des deutschen Juristentages (Hrsg.), *Verhandlungen des 47. deutschen Juristentages*, Nürnberg 1968, Band I (Gutachten), Teil B, München, 1968, S. B 7-B 187.
- Williams, Rebecca*: Unjust Enrichment and Public Law, A Comparative Study of England, France and the EU, Oxford u.a., 2010.

- Winter, Jan A.*: Direct Applicability and Direct Effect, Two Distinct and Different Concepts in Community Law, in: CMLR 1972, 425.
- Witte, Peter*: Das Neue am neuen Zollkodex der Gemeinschaft, in: ZfZ 1993, 162.
- Witte, Peter*: Die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr, Zollverfahren und Zollsschuldentstehung, in: AW-Prax 2000, 190.
- Witte, Peter*: Zollkodex, mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung, 5. Aufl., München, 2009.
- Witte, Peter*: Der neue Zollkodex der EU, EU-Kommission verabschiedet sich vom Modernisierten Zollkodex und legt einen Vorschlag für eine Neufassung vor, in: AW-Prax 2012, 125.
- Witte, Peter*: Der Unionszollkodex, Ein systematischer Überblick, in: AW-Prax 2013, 373.
- Witte, Peter*: Zollkodex, mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung, 6. Aufl., München, 2013.
- Witte, Peter*: Zollschuldrechtliche Erlöschenstatbestände nach dem UZK, Ein systematischer Überblick bei Zollschulden wegen Verfehlungen, in: AW-Prax 2014, 229.
- Witte, Peter*: Zollkodex der Union (UZK), mit Durchführungsrechtsakten, Delegierten Rechtsakten und Zollbefreiungsverordnung, 7. Aufl., München, 2018.
- Witte, Peter; Henke, Reginhard; Kammerzell, Nadja*: Der Modernisierte Zollkodex – Was ändert sich, was bleibt gleich?, Praxisleitfaden zu den Änderungen im europäischen Zollrecht, Köln, 2009.
- Witte, Peter; Henke, Reginhard; Kammerzell, Nadja*: Der Unionszollkodex (UZK), Praxisleitfaden zu den Neuerungen im europäischen Zollrecht, 3. Aufl., Köln, 2017.
- Witte, Peter; Wöhner, Annette*: Zollkodex und deutsches Abgabenrecht, in: Birk/Ehlers (Hrsg.), Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrechts, Münsteraner Symposion 1994, Köln, 1995, S. 120-142.
- Witte, Peter; Wolffgang, Hans-Michael*: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, 7. Aufl., Herne, 2012.
- Witte, Peter; Wolffgang, Hans-Michael*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 9. Aufl., Herne, 2018.

*Wolffgang, Hans-Michael*: Zollrecht, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis. 3. Aufl., Baden-Baden, 2015, S. 2025-2059.

*Wolffgang, Hans-Michael*: Löst Römisches Recht heutige Zollrechtsprobleme?, in: AW-Prax 2016, 335.

*Wolffgang, Hans-Michael; Felderhoff, Kai H.*: Zum nachträglichen Erlöschen der Zollschild, Ist Art. 124 UZK auf vor dem 1. Mai 2016 entstandene und zu diesem Zeitpunkt noch nicht erloschene Zollschilden anwendbar?, in: AW-Prax 2016, 337.

*Wolffgang, Hans-Michael; Harden, Kerstin*: The new European customs law, in: WCJ 2016, 3.

*Wolffgang, Hans-Michael; Natzel, Julia*: Fortentwicklung des Zollrechts durch Sicherheitsänderung und Modernisierten Zollkodex, in: EuZW 2008, 39.

*Woods, Lorna; Watson, Philippa; Costa, Marios*: Steiner & Woods EU Law, 13. Aufl., Oxford, 2017.

*Zeilinger, Anton*: Der Unionszollkodex – des Kaisers neue Kleider?, in: ZfZ 2013, 141.

## Abkürzungsverzeichnis

|                       |                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ABl.                  | Amtsblatt der Europäischen Union                                                                                                                                                |
| AEAO                  | Anwendungserlass zur Abgabenordnung                                                                                                                                             |
| AEUV                  | Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union                                                                                                                            |
| AlkopopStG            | Gesetz über die Erhebung einer Sondersteuer auf alkoholhaltige Süßgetränke (Alkopops) zum Schutz junger Menschen                                                                |
| Anstr.                | Anstrich                                                                                                                                                                        |
| AntidumpingVO         | Verordnung (EU) 2016/1036 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 08.06.2016 über den Schutz gegen gedumpte Einfuhren aus nicht zur Europäischen Union gehörenden Ländern |
| AO                    | Abgabenordnung                                                                                                                                                                  |
| BbesG                 | Bundesbesoldungsgesetz                                                                                                                                                          |
| Beihilfeverfahrens-VO | Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union     |
| BFH                   | Bundesfinanzhof                                                                                                                                                                 |
| BGB                   | Bürgerliches Gesetzbuch                                                                                                                                                         |
| BGBI.                 | Bundesgesetzblatt                                                                                                                                                               |
| BierStG               | Biersteuergesetz                                                                                                                                                                |
| BMF                   | Bundesministerium der Finanzen                                                                                                                                                  |
| BNE                   | Bruttonationaleinkommen                                                                                                                                                         |
| BPolG                 | Gesetz über die Bundespolizei (Bundespolizeigesetz)                                                                                                                             |
| BranntwMonG           | Branntweinmonopolgesetz                                                                                                                                                         |
| BT-Drs.               | Bundestagsdrucksache                                                                                                                                                            |
| BVerfG                | Bundesverfassungsgericht                                                                                                                                                        |
| BVerwG                | Bundesverwaltungsgericht                                                                                                                                                        |
| DV                    | Dienstvorschrift                                                                                                                                                                |
| EFTA                  | European Free Trade Association (Europäische Freihandelsassoziation)                                                                                                            |
| EGKS                  | Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl                                                                                                     |
| EGV                   | Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft                                                                                                                              |

|                           |                                                                                                                                                                                                                                                           |
|---------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| EigenmittelDVO            | Verordnung (608/2014/EU, EURATOM) des Rates vom 26.05.2014 zur Festlegung von Durchführungsbestimmung für das Eigenmittelsystem der Europäischen Union                                                                                                    |
| EigenmittelVO             | Verordnung (609/2014/EU, EURATOM) des Rates vom 26.05.2014 zur Festlegung der Methoden und Verfahren für die Bereitstellung der traditionellen, der MwSt.- und der BNE-Eigenmittel sowie der Maßnahmen zur Bereitstellung der erforderlichen Kassenmittel |
| EL                        | Ergänzungslieferung                                                                                                                                                                                                                                       |
| EMB 2000                  | Beschluss (2000/597/EG, EURATOM) des Rates vom 29.09.2000 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften                                                                                                                                 |
| EMB 2007                  | Beschluss (2007/436/EG, EURATOM) des Rates vom 07.06.2007 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften                                                                                                                                 |
| EMB 2014                  | Beschluss (2014/335/EU, EURATOM) des Rates vom 26.05.2014 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union                                                                                                                                               |
| EnergieStG                | Energiesteuergesetz                                                                                                                                                                                                                                       |
| Erstattungs-/<br>ErlassVO | Verordnung (EWG) Nr. 1430/79 des Rates vom 02.07.1979 über die Erstattung oder den Erlaß von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben                                                                                                                                |
| EStG                      | Einkommensteuergesetz                                                                                                                                                                                                                                     |
| EU                        | Europäische(n) Union                                                                                                                                                                                                                                      |
| EuG                       | Gericht der Europäischen Union                                                                                                                                                                                                                            |
| EuGH                      | Europäischer Gerichtshof                                                                                                                                                                                                                                  |
| EURATOM                   | Vertrag zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft                                                                                                                                                                                                    |
| EUSTbV                    | Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung                                                                                                                                                                                                                  |
| EUV                       | Vertrag über die Europäische Union                                                                                                                                                                                                                        |
| EWGV                      | Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft                                                                                                                                                                                             |
| FG                        | Finanzgericht                                                                                                                                                                                                                                             |
| FGO                       | Finanzgerichtsordnung                                                                                                                                                                                                                                     |
| FID                       | Foreign Income Dividend (Ausländischer Dividendenertrag)                                                                                                                                                                                                  |
| FII                       | Franked Investment Income (Befreiter Kapitalertrag)                                                                                                                                                                                                       |
| FristenVO                 | Verordnung (EWG, EU-RATOM) Nr. 1182/71 des Rates vom 03.06.1971 zur Festlegung der Regeln und Fristen, Daten und Termine                                                                                                                                  |
| FVG                       | Finanzverwaltungsgesetz                                                                                                                                                                                                                                   |

|              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|--------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| GATT         | General Agreement on Tariffs and Trade (Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen)                                                                                                                                                                                                                        |
| GG           | Grundgesetz                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| GrCh         | Charta der Grundrechte der Europäischen Union                                                                                                                                                                                                                                                         |
| GZT          | Gemeinsamer Zollltarif                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| HZA          | Hauptzollamt                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| ICTA         | Income and Corporation Taxes Act (Gesetz über Einkommen- und Körperschaftsteuern)                                                                                                                                                                                                                     |
| KaffeeStG    | Kaffeesteuergesetz                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| MOG          | Gesetz zur Durchführung der Gemeinsamen Marktorganisa-<br>tion und der Direktzahlungen                                                                                                                                                                                                                |
| MwSt.        | Mehrwertsteuer                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| MZK          | Verordnung (EG) Nr. 450/2008 des Europäischen Parla-<br>ments und des Rates vom 23.04.2008 zur Festlegung des<br>Zollkodex der Gemeinschaft (Modernisierter Zollkodex)                                                                                                                                |
| RL           | Richtlinie                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| SchaumwZwStG | Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz                                                                                                                                                                                                                                                         |
| SGB X        | Zehntes Buch Sozialgesetzbuch                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Slg.         | Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des<br>Gerichts Erster Instanz                                                                                                                                                                                                                      |
| StÄndG 2001  | Steueränderungsgesetz 2001                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| TabStG       | Tabaksteuergesetz                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| UStG         | Umsatzsteuergesetz                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| UZK          | Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parla-<br>ments und des Rates vom 09.10.2013 zur Festlegung des<br>Zollkodex der Union (Unionszollkodex)                                                                                                                                                |
| UZK-DelVO    | Delegierte Verordnung (EU) 2015/2446 der Kommission<br>vom 28.07.2015 zur Ergänzung der Verordnung (EU) Nr.<br>952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates mit<br>Einzelheiten zur Präzisierung von Bestimmungen des Zoll-<br>kodex der Union (Delegierte Verordnung zum Unionszoll-<br>kodex) |
| UZK-DVO      | Durchführungsverordnung (EU) 2015/2447 der Kommis-<br>sion vom 24.11.2015 mit Einzelheiten zur Umsetzung von<br>Bestimmungen der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Eu-<br>ropäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des                                                                       |

|        |                                                                                                                                                                                                                                                   |
|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|        | Zollkodex der Union (Durchführungsverordnung zum Unionszollkodex)                                                                                                                                                                                 |
| VATA   | Value Added Tax Act (Mehrwertsteuergesetz)                                                                                                                                                                                                        |
| VerfEU | Vertrag über eine Verfassung für Europa                                                                                                                                                                                                           |
| VG     | Verwaltungsgericht                                                                                                                                                                                                                                |
| VGH    | Verwaltungsgerichtshof                                                                                                                                                                                                                            |
| VO     | Verordnung                                                                                                                                                                                                                                        |
| VSF    | Vorschriftensammlung der Bundesfinanzverwaltung                                                                                                                                                                                                   |
| VVsumA | Summarische Anmeldung zur vorübergehenden Verwahrung                                                                                                                                                                                              |
| VwGO   | Verwaltungsgerichtsordnung                                                                                                                                                                                                                        |
| VwVfG  | Verwaltungsverfahrensgesetz                                                                                                                                                                                                                       |
| WoPG   | Wohnungsbau-Prämiengesetz                                                                                                                                                                                                                         |
| WTO    | World Trade Organization (Welthandelsorganisation)                                                                                                                                                                                                |
| ZK     | Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12.10.1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex der Gemeinschaften)                                                                                                              |
| ZK-DVO | Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 02.07.1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Durchführungsverordnung zum Zollkodex der Gemeinschaften) |
| ZollV  | Zollverordnung                                                                                                                                                                                                                                    |
| ZollVG | Zollverwaltungsgesetz                                                                                                                                                                                                                             |
| ZPO    | Zivilprozessordnung                                                                                                                                                                                                                               |

## Einleitung

Regelungen über Zinsen und deren Höhe werden nicht nur im heutigen Privat- und öffentlichen Recht getroffen,<sup>1</sup> sondern reichen in ihren Ursprüngen weit zurück. So wurden beispielsweise im altägyptischen Recht Zinsen für Getreidedarlehen in Höhe der Hälfte des Kapitals pro Ernteperiode oder Zinssätze von 33,3% fällig. Teilweise wurden diese Darlehen sogar ausdrücklich zinslos gewährt.<sup>2</sup> Für Gelddarlehen waren unterschiedliche Zinssätze von einer zinslosen Gewährung des Darlehens bis zu 50% des Kapitals vorgesehen, durften jedoch 100% des Kapitalbetrags nicht übersteigen.<sup>3</sup> Auch das römische Recht, dessen Grundsätze unter anderem unsere heutige Zivilrechtsordnung erheblich beeinflusst haben,<sup>4</sup> sah Bestimmungen hinsichtlich der Auferlegung von Zinsen vor. So werden beispielsweise im ersten Teil des 22. Buch der Digesten nicht nur von den Parteien vereinbarte Zinsen thematisiert,<sup>5</sup> sondern ebenfalls gesetzlich auferlegte Zinsen behandelt. Dort schreibt Paulus in der Einzelschrift über die Zinsen, dass „der Fiskus [...] auf seine vertraglichen Schulden keine Zinsen [zahlt], er selbst [...] aber Zinsen [erhält]“.<sup>6</sup> Im Mittelalter und der frühen Neuzeit war das Zinsrecht von dem kanonischen Zinsverbot geprägt, das auf der Lehre vom „gerechten Preis“ (iustum pretium) basierte.<sup>7</sup> Danach galt es als Wucher, sobald mehr Geld zurückverlangt wurde, als ursprünglich gegeben worden war.<sup>8</sup> Christen war es aus diesem Grund verboten Zinsen zu nehmen, was dazu führte, dass zum einen das

1 Vgl. im deutschen Recht z.B. §§ 288ff. BGB; § 49a VwVfG; §§ 233aff. AO und im Recht der Europäischen Union z.B. Art. 112, 114, 116 Abs. 6 UZK, VO (EU) Nr. 952/2013; Art. 16 Abs. 2 BeihilfeverfahrensVO, VO (EU) 2015/1589.

2 Lippert: Einführung in die altägyptische Rechtsgeschichte, S. 99f.

3 Lippert: Einführung in die altägyptische Rechtsgeschichte, S. 100f.

4 Honsell: Römisches Recht, S. 1ff.; ausführlich zum Einfluss des römischen Rechts auf die deutsche Rechtsordnung Eisenhardt: Deutsche Rechtsgeschichte, Rn. 170ff.

5 Vgl. z.B. Papinian in D.22.1.9 über ein verzinsliches Darlehen, abgedruckt in Knütel, Kupisch, et al.: Corpus Iuris Civilis IV.

6 „Fiscus ex suis contractibus usuras non dat, sed ipse accipit“, Übersetzung entnommen aus Knütel, Kupisch, et al.: Corpus Iuris Civilis IV, D.22.1.17.5; mit vertraglichen Schulden sind in diesem Kontext Schuldverhältnisse gemeint, Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 6, Fn. 4; vgl. auch Wolfgang: Löst Römisches Recht heutige Zollrechtsprobleme?, in: AW-Prax 2016, 335.

7 Hähnchen: Rechtsgeschichte, Rn. 368ff.; Schmoeckel, Maetschke: Rechtsgeschichte der Wirtschaft, Rn. 26, Grundlage für das Zinsverbot waren 3 Mos 25,35-36 und Lk 6, 35.

8 Schmoeckel, Maetschke: Rechtsgeschichte der Wirtschaft, Rn. 26 mwN.

„Monopol des Geldverleihens“ bei den Juden lag und zum anderen stets versucht wurde, dieses Verbot zu umgehen.<sup>9</sup>

Dieser kleine Exkurs in die Geschichte des Zinsrechts zeigt die Bedeutung, die Zinsen im Rechtsverkehr schon früh einnahmen und auch heute noch einnehmen. Dies trifft insbesondere auf Rechtsgebiete zu, die regelmäßig hohe potentiell verzinsbare Beträge zum Gegenstand haben und in der Folge auch in wirtschaftlicher Hinsicht nicht zu vernachlässigen sind. Zu diesen Rechtsgebieten kann aufgrund der erheblichen Mengen an Waren, die in die Europäische Union (EU) eingeführt werden<sup>10</sup> und für die entsprechende Abgaben entrichtet werden müssen, auch das europäische Zollrecht gezählt werden.<sup>11</sup> Die Frage, wie eine, die Verzinsung von Erstattungsbeträgen grundsätzlich ausschließende Vorschrift (Art. 116 Abs. 6 UZK) im Verhältnis zu einem Grundsatz des EuGH steht, der eine Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben grundsätzlich vorsieht, ist aus diesem Grund von besonderem Interesse und soll in dieser Arbeit untersucht werden. In dieser Einleitung werden zunächst der Unionszollkodex (UZK), seine delegierte Verordnung und Durchführungsverordnung als dem europäischen Zollrecht zugrunde liegende Vorschriften dargestellt (A.), bevor die Vorgehensweise der nachfolgenden Untersuchung erläutert wird (B.).

---

9 *Hähnchen*: Rechtsgeschichte, Rn. 370, auch Juden war es verboten, Zinsen zu nehmen, allerdings beschränkte sich dieses Verbot nur auf ihre Brüder.

10 Im Jahr 2016 wurden Waren in einem Wert von 1708,3 Mrd. € in die Europäische Union importiert, *Europäische Kommission*: DG Trade Statistical Guide, S. 13, 39.

11 Im Jahr 2016 beliefen sich die Einnahmen der EG (EU) für Zölle durch erhobene Abgaben allein in Deutschland auf 5,1 Mrd. €, zusammen mit den nationalen Einnahmen (Verbrauchssteuern, Luftverkehrsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Einfuhrumsatzsteuer) auf 131,9 Mrd. €; Nacherhebungen und Rückforderungen aufgrund von Prüfungen des Prüfungsdienstes von Zöllen und Einfuhrumsatzsteuer auf 109,4 Mio. € und Erstattungen von Zöllen und Einfuhrumsatzsteuer auf 11,4 Mio. €, *Bundesministerium der Finanzen*: Der Zoll Jahresstatistik 2016, S. 7f.

## A. Die Regelungen des Unionszollkodex als Grundlage des europäischen Zollrechts

Am 01.05.2016 haben der Großteil der materiellen Vorschriften des am 30.10.2013 in Kraft getretenen Unionszollkodex (UZK) mit seiner Durchführungsverordnung (UZK-DVO) und delegierten Verordnung (UZK-DeIVO) Geltung erlangt (Art. 287, 288 UZK).<sup>12</sup> Seit diesem Zeitpunkt sind die bis dahin geltenden Bestimmungen des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK)<sup>13</sup> und die dazugehörigen Durchführungsvorschriften (ZK-DVO)<sup>14</sup> nicht mehr anwendbar.<sup>15</sup>

### I. Hintergründe zur Entstehung des UZK

Art. 28-36 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)<sup>16</sup> geben vor, dass der freie Warenverkehr in der Europäischen Union mittels einer Zollunion zu gewährleisten ist. Eine Zollunion besteht gemäß Art. XXIV Abs. 8 lit. a des General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) aus einem Zusammenschluss zweier oder mehrerer souveräner Staaten, deren Hoheitsgebiete zu einem einzigen Zollgebiet zusammengefasst werden.<sup>17</sup> Basierend

---

12 VO (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 09.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. 2013 L 269/1; Durchführungsverordnung (EU) 2015/2447 der Kommission vom 24.11.2015 mit Einzelheiten zur Umsetzung von Bestimmungen der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. 2015 L 343/558; delegierte Verordnung (EU) 2015/2446 der Kommission vom 28.07.2015 zur Ergänzung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates mit Einzelheiten zur Präzisierung von Bestimmungen des Zollkodex der Union, ABl. 2015 L 343/1; vgl. auch die Verfügung zur Umsetzung des Unionszollkodex des BMF, VSF N 18 2016, Nr. 73 (Z 0440).

13 VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12.10.1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. 1992 L 302/1.

14 VO (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 02.07.1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. 1993 L 253/1.

15 *Lux*: UZK vor Art. 1 (Erwägungsgründe), in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 1.

16 ABl. 2008 C 115/47; konsolidierte Fassung ABl. 2016 C 202/47, ber. ABl. 2016 C 400/1.

17 *Limbach*: Uniformity of customs administration in the European Union, S. 13f.; werden die Voraussetzungen des Art. XXIV Abs. 5 lit. a GATT erfüllt, besteht eine Zollunion als gerechtfertigte Durchbrechung des im WTO-Recht verankerten Meistbegünstigungsprinzips, von *Bogdandy*, *Makatsch*: Kollision, Koexistenz oder Kooperation?, Zum Verhältnis von

auf dieser Definition wurde die Gründung einer Zollunion durch die Abschaffung sämtlicher Einfuhr- und Ausfuhrzölle sowie dem Verbot zollgleicher Abgaben zwischen den Mitgliedstaaten der EU realisiert. Gleichzeitig wurden die Außenzölle gegenüber Drittstaaten durch die Einrichtung eines gemeinsamen Zolltarifs (GZT) vereinheitlicht (Art. 28 Abs. 1 AEUV).<sup>18</sup>

Mit der Schaffung des GZT im Jahr 1968 begann die Verwirklichung der schon im EWGV<sup>19</sup> angestrebten Zollunion, die durch die Einrichtung des Binnenmarktes zum 01.01.1993 abschließend umgesetzt wurde (Art. 26 AEUV, ehemals Art. 14 Abs. 1 EGV). Gemäß Art. 253 ZK erlangten die Vorschriften des ZK zum 01.01.1994 Geltung. Ab diesem Zeitpunkt vereinheitlichte er in allen Mitgliedstaaten als unmittelbar geltende Verordnung die Zollvorschriften.<sup>20</sup>

Das Inkrafttreten des ZK war die Folge mehrerer, sich als unzureichend herausstellender Versuche der Kommission, die nationalen zollrechtlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten durch rechtsunverbindliche Empfehlungen zu harmonisieren. Es folgte eine Vielzahl an die Mitgliedstaaten adressierter Verordnungen und Richtlinien, die jeweils einzelne Bereiche des Zollrechts regeln sollten. Der daraufhin ausgearbeitete ZK bündelte diesen „Flickenteppich“ an Verordnungen und Richtlinien nicht nur, sondern ersetzte gleichzeitig durch seinen umfassenden zollrechtlichen Regelungsgehalt bis auf wenige Ausnahmen die nationalen Zollbestimmungen.<sup>21</sup>

Am 24.06.2008 trat der modernisierte Zollkodex (MZK)<sup>22</sup> in Kraft. Außerdem wurde in diesem Jahr die Entscheidung über ein papierloses Umfeld für Zoll und

---

WTO-Recht und europäischem Außenwirtschaftsrecht in neueren Entscheidungen, in: EuZW 2000, 261, S. 264f. mwN.

18 *Wolffgang*: Zollrecht, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 2.

19 Vgl. Art. 110 EWGV (Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 25.03.1957): „Durch die Schaffung einer Zollunion beabsichtigen die Mitgliedstaaten, im gemeinsamen Interesse zur harmonischen Entwicklung des Welthandels, zur schrittweisen Beseitigung der Beschränkungen im internationalen Handelsverkehr und zum Abbau der Zollschränken beizutragen. [...]“.

20 *Wolffgang*: Zollrecht, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 1f., 15f.; ausführlich zur Bedeutung der Zollunion für die EU und zum Zolltarifrecht *Lux*: Warenverkehr (Zollrecht), in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Rn. 1-51.

21 *Lux*: UZK vor Art. 1 (Erwägungsgründe), in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 4f.

22 VO (EG) Nr. 450/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23.04.2008 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaft (Modernisierter Zollkodex), ABl. 2008 L 145/1; ausführlich zum MZK und dessen Bestimmungen *Lux*: Der Modernisierte Zollkodex, Eine Einführung, in: ZfZ-Sonderheft 2009, 1; *Witte, Henke, Kammerzell*: Der Modernisierte Zollkodex – Was ändert sich, was bleibt gleich?.

Handel<sup>23</sup> erlassen. Nach dem Erlass des MZK stellte sich jedoch zum einen heraus, dass die vorgesehene europaweite Vernetzung aller elektronischen Zollsyste-  
me nicht planmäßig umgesetzt werden konnte. Zum anderen konnte sich die Europäische Kommission mit den Mitgliedstaaten nicht auf eine die ZK-DVO ersetzende Durchführungsverordnung einigen. Dies führte dazu, dass der MZK zwar formal in Kraft getreten war, mangels Inkrafttreten der gemäß Art. 188 Abs. 2 MZK zur Anwendung der Vorschriften notwendigen Durchführungsbestimmungen jedoch in seinen größten Teilen nie zur Anwendung kam.<sup>24</sup>

Zudem war zwischenzeitlich der Vertrag von Lissabon in Kraft getreten. Aufgrund der darin enthaltenen neuen Regeln bezüglich des Erlasses von Durchführungsregelungen in den Art. 290 f. AEUV hätte der MZK umfassend an diese Bestimmungen angepasst werden müssen, sodass schlussendlich der praktisch geltende ZK und der formal in Kraft getretene, aber nicht anwendbare MZK durch den UZK abgelöst wurden.<sup>25</sup>

Mit dem Inkrafttreten des UZK im Jahr 2013 hat entsprechend des Art. 288 Abs. 2 UZK die Mehrzahl seiner materiellen Vorschriften zum 01.05.2016 Geltung erlangt.<sup>26</sup> Auf Grundlage des Art. 280 UZK wurde im Jahr 2014 von der Kommission ein IT-Arbeitsprogramm<sup>27</sup> auf den Weg gebracht, das ergänzend zum UZK die sukzessive Einführung neuer elektronischer Systeme bis Ende des Jahres 2020 zum Ziel hat.<sup>28</sup>

---

23 Entscheidung Nr. 70/2008/EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 15.01.2008, ABl. 2008 L 23/21.

24 *Looks, Dersch*: Reform des Zollrechts der Europäischen Union, Das bringt der neue Unionszollkodex, in: DStR 2016, 1185, S. 1185f.

25 *Lux*: Einführung Zollkodex der Union (UZK), in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 5ff.; *Lux*: UZK vor Art. 1 (Erwägungsgründe), in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 8; *Looks, Dersch*, in: DStR 2016, 1185, S. 1185f.; *Witte*: Der neue Zollkodex der EU, EU-Kommission verabschiedet sich vom Modernisierten Zollkodex und legt einen Vorschlag für eine Neufassung vor, in: AW-Prax 2012, 125, S. 125f.

26 Vgl. für einen systematischen Überblick über den UZK *Witte*: Der Unionszollkodex, Ein systematischer Überblick, in: AW-Prax 2013, 373.

27 Durchführungsbeschluss 2014/255/EU, ABl. 2014 L 134/46 der Kommission vom 29.04.2014 zur Erstellung des Arbeitsprogramms zum Zollkodex der Union; die Finanzierung dieses Programms wird über die VO (EU) Nr. 1294/2013, ABl. 2013 L 347/209 („Zoll 2020“) gewährleistet; *Lux*: UZK vor Art. 1 (Erwägungsgründe), in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 9.

28 Anhang zum Arbeitsprogramm zum Zollkodex der Union, ABl. 2014 L 134/46, S. 48.

## II. Rechtsquellen und -grundlagen der Zollunion und des UZK

Eines der Ziele der EU ist gemäß Art. 3 Abs. 4 des Vertrages über die Europäische Union (EUV)<sup>29</sup> die Errichtung einer Wirtschafts- und Währungsunion. Als solche verfügt sie gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. a AEUV über die ausschließliche Zuständigkeit, die die Zollunion betreffenden Regelungen zu erlassen. Als Rechtsquellen der Zollunion enthalten die primärrechtlichen Regelungen damit das rechtliche und institutionelle Fundament, das durch das Sekundärrecht in Form von Vorschriften zum Zolltarifrecht und zum allgemeinen Zollrecht komplettiert wird.<sup>30</sup>

Die Rechtsgrundlagen des UZK finden sich in

- Art. 33 AEUV (Maßnahmen zum Ausbau der Zusammenarbeit im Zollwesen zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und der Kommission),
- Art. 114 AEUV (Maßnahmen zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, welche die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts zum Gegenstand haben) und
- Art. 207 AEUV (Gestaltung der gemeinsamen Handelspolitik, die die Änderung von Zollsätzen sowie den Abschluss von Zoll- und Handelsabkommen einschließt).<sup>31</sup>

---

29 ABl. 2007 C 306/1; konsolidierte Fassung ABl. 2016 C 202/13.

30 *Waldhoff*: Art. 28 AEUV, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Rn. 9; auf primärrechtlicher Ebene beziehen sich Art. 3 Abs. 1 lit. a, 28ff., 33, 87 Abs. 1, 200f., 206, 207 AEUV explizit auf das Zollrecht bzw. die Zollunion, hinzu kommen implizite Verweise, z.B. Art. 215, 220 AEUV; auf sekundärrechtlicher Ebene definiert Art. 56 Abs. 2 UZK, welche Elemente der Gemeinsame Zolltarif umfasst (vgl. hier insbesondere auch die VO [EWG] Nr. 2658/87 des Rates vom 23.07.1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolltarif, ABl. 1987 L 256/1), das allgemeine Zollrecht wird durch den UZK, die UZK-DelVO und die UZK-DVO geregelt, vgl. *Waldhoff*: Art. 28 AEUV, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Rn. 3, 9 und Fn. 8.

31 *Lux*: UZK vor Art. 1 (Erwägungsgründe), in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 2; spezielle Ermächtigungen im Bereich des Zoll- und Außenwirtschaftsrechts finden sich in Art. 31, 113-115, 207, 217 AEUV, *Witte, Wolffgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. A 2003.

### III. Rechtsnatur des UZK und die Ergänzungsfunktion einzelstaatlichen Rechts

Das europäische Zollrecht zeichnet sich durch eine ausgeprägte Regelungsdichte und einen daraus folgenden hohen Harmonisierungsgrad der nationalen Zollrechtsvorschriften aus, die vor allem durch den Erlass des UZK als Verordnung, seiner delegierten Verordnung und Durchführungsverordnung zustande gekommen sind.<sup>32</sup>

#### 1. Der UZK als Verordnung

Die Verordnung gilt als Standardform der EU-Gesetzgebung und zeichnet sich gemäß Art. 288 Abs. 2 AEUV durch ihre allgemeine Geltung und Gesamtverbindlichkeit in allen Mitgliedstaaten der EU aus. Diese Eigenschaften führen dazu, dass der Verordnung eine rechtsvereinheitlichende Wirkung für alle Mitgliedstaaten zukommt.<sup>33</sup>

Die Verordnung steht von allen in Art. 288 AEUV genannten europäischen Handlungsformen aufgrund ihres abstrakt-generellen Charakters einem nationalen Gesetz am nächsten. Dies gilt jedoch nicht für die durch den Vertrag von Lissabon eingeführten delegierten Verordnungen und Durchführungsverordnungen (Art. 290, 291 AEUV), die als nur gesetzesähnliche Rechtsakte mit Kodifikationscharakter von ihren Basisrechtsakten abhängig und mit innerstaatlichen Rechtsverordnungen vergleichbar sind.<sup>34</sup>

#### a) Allgemeine Geltung und Gesamtverbindlichkeit

Das Merkmal der allgemeinen Geltung hebt den abstrakt-generellen Charakter einer Verordnung hervor. Die allgemeine Geltung entfällt weder durch eine fehlende Außenwirkung, noch durch eine kurze oder begrenzte Geltungsdauer einer Verordnung.<sup>35</sup>

---

32 Witte, *Wolffgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. A 2010f.

33 *Schroeder*: Art. 288 AEUV, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 38; *von Bogdandy, Bast, Arndt*: Handlungsformen im Unionsrecht, Empirische Analysen und dogmatische Strukturen in einem vermeintlichen Dschungel, in: ZaöRV 2002, 77, S. 91ff.

34 *König*: Gesetzgebung, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 39; in Art. I-33 Abs. 1 UAbs. 2 VerfEU war es daher vorgesehen, die Verordnungen als „Europäisches Gesetz“ zu bezeichnen, dazu *Türk*: The Concept of the “Legislative” Act in the Constitutional Treaty, in: German Law Journal 2005, 1555, S. 1557.

35 *Ruffert*: Art. 288 AEUV, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Rn. 16f., der als Beispiel für eine binnenrechtliche Verordnung ohne Außenwirkung das Beamtenstatut (VO [EWG, EURATOM, EGKS] Nr. 259/68, ABl. 1968 L 56/1) nennt; ferner ist unschädlich, dass die

Eine Verordnung entfaltet außerdem eine umfassende verbindliche Wirkung, die nicht wie die Richtlinie allein die Zielsetzung der entsprechenden Regelung abdeckt, sondern ebenso die Form und Mittel bestimmt. Dieses Merkmal grenzt sie von unverbindlichen Empfehlungen und Stellungnahmen gemäß Art. 288 Abs. 5 AEUV ab und ist in Verbindung mit der unmittelbaren Geltung wichtigstes rechtsvereinheitlichendes Merkmal der europäischen Rechtsetzung.<sup>36</sup>

### **b) Unmittelbare Geltung und Anwendbarkeit in allen Mitgliedstaaten**

Durch die unmittelbare Geltung werden Verordnungen Bestandteil der mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen und gelten damit ohne den Erlass eines nationalen Umsetzungsakts unmittelbar. In der Konsequenz besteht ein uneingeschränkter Vorrang der Verordnung im Verhältnis zum jeweiligen nationalen Recht, das in den Regelungsbereich der Verordnung eingreift.<sup>37</sup> Nationale Umsetzungsakte oder Parallelgesetzgebungen zu einer Verordnung sind grundsätzlich unzulässig, da durch diese Bestimmungen die Gefahr besteht, dass die Vorschriften der Verordnung auf nationaler Ebene umgangen, verändert oder faktisch ganz aufgehoben werden. Eine solche Praxis würde nicht nur die einheitliche und effektive Anwendung des Unionsrechts verhindern, sondern ebenso dem Grundsatz der Rechtssicherheit widersprechen.<sup>38</sup> Vielmehr sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, ihre nationalen Vorschriften an die Regelungen der Verordnungen anzupassen und gegebenenfalls kollidierendes Recht auf nationaler Ebene aufzuheben oder abzuändern.<sup>39</sup>

---

Möglichkeit einer Bestimmung der Anzahl oder Identität von Normadressaten besteht, solange dieser Personenkreis nicht schon vor Erlass der Vorschrift endgültig feststeht und infolgedessen nachträglich nicht mehr erweiter- oder austauschbar ist – der Anwendungsbereich einer Verordnung muss sich damit immer aus einer objektiven Rechts- und Sachlage ergeben, was sie von Rechtsakten mit individueller Geltung abgrenzt, *Schroeder*: Art. 288 AEUV, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 40; so auch EuGH, Urt. v. 05.05.1977, Rs. C-101/76, Slg. 1977, 797 (Scholten Honig/Rat), Rn. 20/22, der bei der abstrakt-generellen Wirkung „auf objektiv bestimmte Sachverhalte [...] und Rechtswirkungen für allgemein und abstrakt umrissene Personengruppen“ abstellt.

36 *König*: Gesetzgebung, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 40; *Schroeder*: Art. 288 AEUV, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 41.

37 *Geismann*: Art. 288 AEUV, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 35; *Schroeder*: Art. 288 AEUV, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 43f.; EuGH, Urt. v. 15.07.1964, Rs. C-6/64, Slg. 1964, 1141 (Costa/ENEL), S. 1270.

38 *König*: Gesetzgebung, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 41.

39 *Schroeder*: Art. 288 AEUV, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 47ff.; in Einzelfällen können Verordnungen nur für einzelne Mitgliedstaaten, Personengruppen in bestimmten Mitgliedstaaten oder sogar für Personen außerhalb der Mitgliedstaaten erlassen werden, so *Ruffert*: Art. 288 AEUV, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Rn. 22; *Geismann*: Art. 288 AEUV, in:

Im Gegensatz zur Richtlinie gilt die Verordnung nicht lediglich *für* die Mitgliedstaaten, sondern *in jedem* Mitgliedstaat. Sie ist damit nicht allein an die Mitgliedstaaten adressiert, sondern begründet Rechte und Pflichten für die Unionseinrichtungen selbst sowie für die Unionsbürger, zwischen denen die Verordnung unter Umständen horizontal wirken kann.<sup>40</sup>

Zudem kommt Verordnungen eine unmittelbare Anwendbarkeit zu. Diese bezieht sich auf die Verleihung von Rechten und Auferlegung von Pflichten, soweit eine Vorschrift hinreichend bestimmt und unbedingt ausgestaltet ist.<sup>41</sup> Anders als die unmittelbare Geltung bezieht sich die unmittelbare Anwendbarkeit also nicht auf die rein formale Eigenschaft eines Rechtsaktes, Bestandteil einer Rechtsordnung zu sein, sondern betrifft die strukturelle Ausgestaltung der jeweiligen Regelungen. Sind die Voraussetzungen der Bestimmtheit und Unbedingtheit erfüllt, ist die Verordnung den Rechtswirkungen eines innerstaatlichen Gesetzes gleichzusetzen und ermöglicht es dem Einzelnen, sich vor nationalen Gerichten und Behörden auf die Regelungen zu berufen.<sup>42</sup>

Eine Besonderheit hinsichtlich der unmittelbaren Anwendbarkeit stellen sog. Grundverordnungen dar, die vom Rat und dem Europäischen Parlament erlassen werden und zu denen auch der UZK<sup>43</sup> zu zählen ist. Sie regeln nur die wesentlichen Aspekte eines Bereichs und werden inhaltlich von Durchführungsverordnungen und/oder delegierten Verordnungen ausgestaltet, durch die die Grundverordnung erst ihre unmittelbare Anwendbarkeit erlangt.<sup>44</sup>

---

von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 37; *Schroeder*: Art. 288 AEUV, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 42; EuGH, Urt. v. 30.04.1996, Rs. C-214/94, Slg. 1996, I-2253 (Boukhalfa), Rn. 14ff.; Urt. v. 16.02.1978, Rs. C-61/77, Slg. 1978, 417 (Kommission/Irland), Rn. 45/51; a.A. *Nettesheim*: Art. 288 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 99; *Oppermann, Classen, Nettesheim*: Europarecht, § 9, Rn. 76 bzgl. des Erlasses von Verordnungen, die sich nur an einzelne Mitgliedstaaten richten.

40 *Geismann*: Art. 288 AEUV, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 37; *Schroeder*: Art. 288 AEUV, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 41.

41 *Schroeder*: Art. 288 AEUV, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 45.

42 *König*: Gesetzgebung, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 42; zur Trennung der unmittelbaren Geltung von der unmittelbaren Anwendbarkeit *Winter*: Direct Applicability and Direct Effect, Two Distinct and Different Concepts in Community Law, in: CMLR 1972, 425, S. 436f.; vgl. auch EuGH, Urt. v. 14.12.1971, Rs. C-43/71, Slg. 1971, 1039 (Politi/Italien), Rn. 9.

43 *Witte, Wolffgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. A 2004.

44 *König*: Gesetzgebung, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 42; ebenso die sog. hinkenden Verordnungen, bei der die Besonderheit in der ausdrücklichen oder impliziten Verpflichtung bzw. Ermächtigung der Mitgliedstaaten besteht, eigene Durchfüh-

## 2. Delegierte Verordnung zum UZK (UZK-DelVO)

Die UZK-DelVO richtet sich nach Art. 290 AEUV, der eine Befugnis zur Delegation von Rechtssetzungskompetenzen an die Kommission beinhaltet. Der UZK als Basisrechtsakt enthält entsprechende Ermächtigungen, delegierte Rechtsakte zu erlassen (vgl. Art. 284 UZK). Gemäß Art. 290 Abs. 1 AEUV sind delegierte Verordnungen Rechtsakte ohne Gesetzescharakter, die allgemeine Geltung haben und zur Ergänzung oder Änderung bestimmter nichtwesentlicher Vorschriften des betreffenden Gesetzgebungsaktes (hier UZK) dienen.<sup>45</sup> Als abgeleitete Rechtsakte gehören sie zum Tertiärrecht der EU und werden daher weder im ordentlichen, noch im besonderen Gesetzgebungsverfahren erlassen (Art. 289 Abs. 1 AEUV).<sup>46</sup>

Die Neuregelung der europäischen Rechtsetzung mit der Möglichkeit des Erlasses delegierter Rechtsakte wurde durch den Vertrag von Lissabon eingeführt, um die bis dahin hinsichtlich des Demokratie- und Rechtsstaatsprinzips unzureichende Gewaltenteilung und das institutionelle Ungleichgewicht bei der Rechtsetzung zu verbessern und die Entstehung abgeleiteter Rechtsakte zu hierarchisieren, systematisieren und zu vereinfachen.<sup>47</sup> Damit spiegelt diese Entwicklung den Wandel von einer technokratisch geprägten Steuerung des (exeku-

---

lungsmaßnahmen zu erlassen, für die wiederum die Verordnung als Maßstab für die nationalen Gerichte dient, dazu *Ruffert*: Art. 288 AEUV, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Rn. 21 mwN.

45 *Ruffert*: Art. 290 AEUV, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Rn. 4, 8; *Schmidt*: Art. 290 AEUV, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 18; zur Einflussnahmemöglichkeit der Mitgliedstaaten und der Problematik der Wahrnehmung der Kontrollbefugnis, wenn Basisrechtsakte in einem besonderen Gesetzgebungsverfahren verabschiedet werden *Haselmann*: Delegation und Durchführung gemäß Art. 290 und 291 AEUV, S. 128ff.

46 *Nettesheim*: Art. 290 AEUV, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 1f.

47 *Ruffert*: Art. 290 AEUV, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Rn. 1f.; s. zum Konzept der Gewaltenteilung auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene und der Durchführung als Element dieser *Möllers*: Durchführung des Gemeinschaftsrechts, Vertragliche Dogmatik und theoretische Implikationen, in: *EuR* 2002, 483, S. 508ff.; *Sydow*: Europäische exekutive Rechtsetzung zwischen Kommission, Komitologieausschüssen, Parlament und Rat, in: *JZ* 2012, 157, S. 163f., der insbesondere die Verlagerung von Kontroll- und Legitimationsfunktionen auf Parlament und Rat durch die Herauslösung der delegierten Rechtsetzung aus dem Komitologieverfahren als demokratischen Fortschritt ansieht, betont aber die Relevanz der Ausgestaltung des Zusammenwirkens zwischen Rat und Parlament, von der die tatsächliche Wirksamkeit der Kontrollfunktion des Art. 290 AEUV abhängt.

tiven) Rechtsetzungsprozesses hin zu einer parlamentarisch bestimmten Vorgehensweise wider.<sup>48</sup> In funktionaler Hinsicht sind die delegierten Rechtsakte mit der mitgliedstaatlichen Rechtsetzung in Form einer Rechtsverordnung zu vergleichen.<sup>49</sup> Ergänzende (Detail-)Regelungen zu schon erlassenen Vorschriften sollen durch die Kommission zügig und flexibel geregelt werden können, ohne den oft langwierigen Gesetzgebungsprozess durchlaufen und schon zuvor diskutierte politische Grundsatzfragen erneut zur Disposition stellen zu müssen.<sup>50</sup> Damit entlastet die Vorschrift nicht nur den Gesetzgebungsprozess, sondern grenzt ebenso die Zuständigkeiten zwischen Rat, Parlament und Kommission ab, indem bestimmte Regelungsbereiche den jeweiligen Institutionen durch Regelungsermächtigungen im Basisrechtsakt zugeordnet werden können.<sup>51</sup>

Der Kommission kann aus sämtlichen verbindlichen Rechtsakten, die im ordentlichen oder besonderen Gesetzgebungsverfahren erlassen worden sind (Art. 289 Abs. 1, 2, 4 AEUV), die Befugnis erteilt werden, nicht wesentliche Vorschriften des Basisrechtsakts durch den Erlass einer delegierten Rechtsetzung zu ergänzen oder zu verändern (Art. 290 Abs. 1 UAbs. 1 AEUV). Bei der Bewertung der Frage, ob es sich um eine wesentliche oder nicht wesentliche Bestimmung handelt, ist nach ständiger Rechtsprechung des EuGH von einem demokratisch-politischen Bezug auszugehen.<sup>52</sup> Danach ist eine Vorschrift als wesentlich einzustufen, wenn sich das mit ihr verfolgte Ziel auf die Regelung einer Frage von grundsätzlicher Bedeutung für die Ausrichtung der Gemeinschaftspolitik bezieht.<sup>53</sup> Mit

---

48 *Nettesheim*: Art. 290 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 3.

49 *Kotzur*: Art. 290 AEUV, in: Geiger/Khan/Kotzur, EUV, AEUV, Rn. 2; *Haselmann*: Delegation und Durchführung gemäß Art. 290 und 291 AEUV, S. 238ff.

50 *Möllers, von Achenbach*: Die Mitwirkung des Europäischen Parlaments an der abgeleiteten Rechtsetzung der Europäischen Kommission nach dem Lissabonner Vertrag, in: EuR 2011, 39, S. 52f.

51 *Nettesheim*: Art. 290 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 13.

52 *König*: Gesetzgebung, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 101f. mwN; im deutschen Verfassungsrecht wird die Wesentlichkeit rechtsstaatlich-grundrechtsbezogen verstanden, BVerfGE 98, 218, S. 251f. mwN; vgl. zum Vergleich der deutschen und europäischen Wesentlichkeitstheorie *Ilgner*: Die Durchführung der Rechtsakte des europäischen Gesetzgebers durch die Europäische Kommission, S. 77ff.

53 EuGH, Urt. v. 05.09.2012, Rs. C-355/10, EU:C:2012:516 (Europäisches Parlament/Rat), Rn. 63ff.; Urt. v. 06.07.2000, Rs. C-356/97, Slg. 2000, I-5461 (Molkereigenossenschaft Wiedergeltingen), Rn. 21; Urt. v. 27.10.1992, Rs. C-240/90, Slg. 1992, I-5383 (Deutschland/Kommission), Rn. 37.

der Bestimmung der Wesentlichkeit werden die Befugnisse der Kommission eingegrenzt und somit im Ergebnis das institutionelle Gleichgewicht gefördert.<sup>54</sup> Die Ergänzung oder Änderung von Vorschriften beinhaltet die Anpassung, Aktualisierung, Erweiterung und die Streichung von Regelungen oder Anhängen des Basisrechtsaktes, soweit sie nicht in dessen wesentliche Regelungsstrukturen eingreifen.<sup>55</sup>

### 3. Durchführungsverordnung zum UZK (UZK-DVO)

Durchführungsrechtsakte werden in Art. 291 AEUV geregelt, die sich entweder gemäß Abs. 1 auf die Durchführung verbindlicher Rechtsakte der Union durch die Mitgliedstaaten oder gemäß Abs. 2 auf die Durchführung durch die Kommission bzw. ausnahmsweise durch den Rat beziehen. Der UZK enthält eine Vielzahl an Durchführungsermächtigungen, von denen die Kommission in der UZK-DVO Gebrauch gemacht hat. Durchführungsverordnungen werden auf europäischer Ebene durch die Kommission (oder ausnahmsweise den Rat) genutzt, um Maßnahmen zu erlassen, die sich von einem sekundär- oder tertiärrechtlichen Basisrechtsakt ableiten.<sup>56</sup> Diese Rechtsetzungsform soll gemäß Art. 291 Abs. 2 UZK eingesetzt werden, um einheitliche Bedingungen für die Durchführung verbindlicher Rechtsakte der Union herzustellen. Hierbei kann der Basisrechtsakt normativ

---

54 *Nettesheim*: Art. 290 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 37, 40 der in der Rechtsprechung jedoch keine klare Begrenzung des Wesentlichkeitsvorbehalts für die Kommission sieht; zur möglichen Neubestimmung des Wesentlichkeitskriteriums *Haselmann*: Delegation und Durchführung gemäß Art. 290 und 291 AEUV, S. 100ff.

55 *König*: Gesetzgebung, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 101f.; Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat „Umsetzung von Artikel 290 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union“, KOM (2009) 673 endg. vom 09.12.2009, S. 4f.; zu den Kontrollmechanismen der delegierten Rechtsetzung gemäß Art. 290 Abs. 2 AEUV vgl. *Haselmann*: Delegation und Durchführung gemäß Art. 290 und 291 AEUV, S. 113ff.

56 *Haselmann*: Delegation und Durchführung gemäß Art. 290 und 291 AEUV, S. 222, Fn. 1119; zu der Frage, ob der Begriff der Durchführung neben administrativen auch legislative Maßnahmen erfasst *Stelkens*: Rechtsetzungen der europäischen und nationalen Verwaltungen, in: VVDStRL 2012, 369, S. 385f. mwN; *Ruffert*: Art. 291 AEUV, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Rn. 1; *Gellermann*: Art. 291 AEUV, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 7ff.; vgl. auch Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat „Umsetzung von Artikel 290 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union“, KOM (2009) 673 endg. vom 09.12.2009, S. 3f.

komplettiert und verdichtet, anders als bei den delegierten Rechtsakten jedoch nicht dessen nichtwesentliche Vorschriften verändert werden.<sup>57</sup>

Die Durchführung des Unionsrechts durch die Unionsorgane selbst und die Mitgliedstaaten kennzeichnet eine vielschichtige, institutionell unübersichtliche und intransparente Struktur, die im Laufe der Zeit stetig in Richtung einer zentralen Durchführung auf europäischer Ebene zusammengelaufen ist.<sup>58</sup> Dies hat seinen Grund vor allem darin, dass in den Vertragstexten eine alle Bereiche umfassende und klare Kompetenzzuordnung zur Durchführung des EU-Rechts fehlt. Damit wird eine Steuerung und Begrenzung des sich stetig erweiternden Verwaltungsgefüges, insbesondere durch die fortlaufende Gründung von Agenturen, durch den AEUV erheblich erschwert.<sup>59</sup> Art. 291 Abs. 1 AEUV regelt, dass die Mitgliedstaaten grundsätzlich alle zur Durchführung der verbindlichen Rechtsakte der Union erforderlichen Maßnahmen nach innerstaatlichem Recht ergreifen sollen. Die Durchführung von Rechtsakten durch die Unionsorgane soll durch diese Klarstellung nur noch aufgrund eines Regel-Ausnahme-Verhältnisses stattfinden, um dem in Art. 5 Abs. 3 EUV geregelten Subsidiaritätsprinzip zu entsprechen.<sup>60</sup> Art. 291 Abs. 2 AEUV konkretisiert dieses Regel-Ausnahme-Prinzip aus Abs. 1, indem er der Kommission, bzw. in begründeten Sonderfällen dem Rat, die Durchführungsbefugnisse überträgt, wenn ein Bedarf an einheitlichen Bedingungen für

---

57 *Nettesheim*: Art. 291 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 1; vgl. zur Abgrenzung der delegierten Rechtsakte von den Durchführungsrechtsakten auch *Stelkens*: Art. 291 AEUV, das Unionsverwaltungsrecht und die Verwaltungsautonomie der Mitgliedstaaten, Zugleich zur Abgrenzung der Anwendungsbereiche von Art. 290 und Art. 291 AEUV, in: EuR 2012, 511, S. 536ff.

58 *Nettesheim*: Art. 291 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 3.

59 *Nettesheim*: Art. 291 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 4ff.

60 *Ruffert*: Art. 291 AEUV, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Rn. 2; *Gellermann*: Art. 291 AEUV, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 3, der Art. 291 AEUV aufgrund seines Bezugs zum Subsidiaritätsgrundsatz als Kompetenzausübungsschranke sieht; zurückhaltender hinsichtlich des normativen Gehaltes sowie des Ausdrucks des Subsidiaritätsprinzips in Art. 291 Abs. 1 AEUV *Nettesheim*: Art. 291 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 5ff., 18; *Gärditz*: Die Verwaltungsdimension des Lisbon-Vertrags, in: DÖV 2010, 453, S. 462f. sieht in Art. 291 Abs. 1 AEUV den Ausdruck des allgemeinen Loyalitätsgebots, das die Pflicht der Mitgliedstaaten enthält, das EU-Recht pflichtgemäß und effektiv durchzuführen; *Sydow*, in: JZ 2012, 157, S. 159 sieht Art. 291 Abs. 1 AEUV als Spezialausprägung des Loyalitätsgrundsatzes aus Art. 4 Abs. 3 EUV.

die Durchführung der Rechtsakte besteht.<sup>61</sup> Über Art. 291 Abs. 3 AEUV wird weiterhin die mitgliedstaatliche Kontrolle der Durchführungsmaßnahmen der Kommission durch das Komitologieverfahren ermöglicht.<sup>62</sup> Durchführungsrechtsakte können, ebenso wie die delegierten Rechtsakte, in den Bereich der gubernativen Rechtsetzung verortet werden, und stehen den mitgliedstaatlichen Verwaltungsvorschriften am nächsten.<sup>63</sup>

Ziel der Regelung soll wie bei Art. 290 AEUV sein, die abgeleiteten Unionsrechtsakte deutlicher zu systematisieren.<sup>64</sup> Im Unterschied zu Art. 290 AEUV, der sich vor allem auf die Konkretisierung und Änderung von Rechtsakten durch die Kommission bezieht, soll durch Art. 291 AEUV jedoch in erster Linie die effektive Anwendung und Durchführung des verbindlichen Sekundärrechts der Union erreicht werden. Delegierte Maßnahmen wirken daher vorwiegend horizontal, indem die Kommission nichtwesentliche Regelungen, die der Gesetzgeber selbst hätte treffen können, selbstständig trifft und damit den Basisrechtsakt ergänzt. Durchführungsmaßnahmen stellen dagegen durch ihre vertikale Wirkung sicher, dass eine durch den Gesetzgeber schon vollständig getroffene Regelung effektiv, in die Tiefe gehend, auf den verschiedenen Ebenen umgesetzt werden kann und stellt zu diesem Zweck Regelungen auf, die den Basisrechtsakt konkretisieren oder durch Anwendungsvorschriften ergänzen.<sup>65</sup>

---

61 Zur Definition des „Bedarfs“ einer einheitlichen Regelung durch die Kommission bzw. Rat in Art. 291 Abs. 2 AEUV vgl. *Möllers, von Achenbach*, in: EuR 2011, 39, S. 42f.; *Gellermann*: Art. 291 AEUV, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 11; *König*: Gesetzgebung, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 106 mwN.

62 KomitologieVO, VO (EU) Nr. 182/2011, ABl. 2011 L 55/13; ausführlich zum Komitologieverfahren vor und nach dem Inkrafttreten des Vertrages von Lissabon: *Ilgner*: Die Durchführung der Rechtsakte des europäischen Gesetzgebers durch die Europäische Kommission, S. 108ff.; 233ff.

63 *Haselmann*: Delegation und Durchführung gemäß Art. 290 und 291 AEUV, S. 238ff.

64 *Nettesheim*: Art. 290 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 11.

65 *Haselmann*: Delegation und Durchführung gemäß Art. 290 und 291 AEUV, S. 236f.; *Nettesheim*: Art. 291 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 10; dazu auch *Ritleng*: The dividing line between delegated and implementing acts: The Court of Justice sidesteps the difficulty in *Commission v. Parliament and Council (Biocides)*, Case C-427/12, *Commission v. Parliament and Council (Biocides)*, EU:C:2014:170, Judgment of the Court of Justice (Grand Chamber) of 18 March 2014, in: CMLR 2015, 243.

#### 4. Die nationale Ergänzungsfunktion zur europäischen Zollgesetzgebung

Als Verordnung gilt der UZK gemäß Art. 288 Abs. 2 AEUV unmittelbar in den Mitgliedstaaten und anwendungsvorrangig im Verhältnis zum nationalen Recht, soweit der Anwendungsbereich des UZK berührt ist. Nationale Vorschriften nehmen dennoch in bestimmten Fällen eine Ergänzungsfunktion ein.

Unproblematisch geschieht dies, wenn der UZK auf die jeweiligen einzelstaatlichen Rechtsvorschriften verweist und damit die Regelung eines bestimmten Bereichs ausdrücklich dem nationalen Gesetzgeber oder den mitgliedstaatlichen Zollbehörden überlässt (z.B. Art. 22, 44, 103 Abs. 2, 104 Abs. 3, 112, 159, 243 Abs. 1 UZK). Solche nationalen Regelungen werden in Deutschland durch das Zollverwaltungsgesetz (ZollVG)<sup>66</sup>, die Zollverordnung (ZollV)<sup>67</sup> und die Abgabenordnung (AO)<sup>68</sup> getroffen.<sup>69</sup>

Probleme können jedoch dann auftreten, wenn allgemeine Verfahrensvorschriften der AO die Regelungen des UZK ergänzen sollen. Der UZK deckt den Bereich des allgemeinen Verfahrensrechts nur stellenweise ab, sodass grundsätzlich die Verfahrensregelungen, die nicht im UZK geregelt sind, über die AO bestimmt werden und die nationalen Regelungen in diesem Bereich anwendbar bleiben. Dies hat im Ergebnis zu einer unübersichtlichen Rechtssituation geführt, die die Grundsätze der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit gefährdet, indem nicht eindeutig abgrenzt wird, in welchen Bereichen des Verfahrensrechts die AO den UZK ergänzt oder eine Überlagerung und damit eine Nichtanwendbarkeit der AO durch den UZK gegeben ist. In jedem Fall müssen bei der Frage, ob und in welcher Weise nationale Regelungen den UZK ergänzen können, die durch den EuGH entwickelten allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts beachtet werden, die im Kollisionsfall die nationalen verfahrensrechtlichen Vorschriften zurücktreten lassen.<sup>70</sup>

---

66 Zollverwaltungsgesetz vom 21.12.1992, BGBl. I S. 2125; 1993 I S. 2493.

67 Zollverordnung vom 23.12.1993, BGBl. I S. 2449; ber. 1994 I S. 162.

68 Abgabenordnung vom 16.03.1976, BGBl. I S. 613, 1977 S. 269, Neubekanntmachung 2002, BGBl. I S. 3866; ber. 2003 I S. 61.

69 Witte, *Wolffgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. A 2012.

70 Witte, *Wolffgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. A 2012; *Hohrmann*: Quellen und Systematik des gemeinschaftlichen und nationalen Zollrechts nach Inkrafttreten des Zollkodex der Gemeinschaften, in: DStZ 1994, 449, S. 456f.; anders Witte: Das Neue am neuen Zollkodex der Gemeinschaft, in: ZfZ 1993, 162, S. 165, der die AO grundsätzlich, soweit die im ZK geregelten Themen betroffen sind, nicht mehr – auch nicht zur Lückenfüllung – für anwendbar hält; ausführlich zum Verhältnis zwischen ZK und AO sowie einem Entwurf einer alternativen Gesetzesgestaltung *Gellert*: Zollkodex und Abgabenordnung; 1996 wurde durch das BMF eine Liste erstellt, in der diejenigen Vorschriften

Bei der Bestimmung, wann die Regelungen der AO im Verhältnis zum ZK angewendet werden konnten, wurden in dem Bericht des Finanzausschusses zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum StÄndG 2001 folgenden Punkte zusammengefasst:

„Auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben kann die Abgabenordnung nur angewendet werden, soweit das Gemeinschaftsrecht

- keine Regelung getroffen hat
- im Vergleich zur Regelungsdichte der AO lückenhaft ist
- unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet
- den Zollbehörden Ermessen einräumt
- auf national geltendes Recht verweist
- den Zollbehörden eine Regelungsbefugnis einräumt.“<sup>71</sup>

In nicht eindeutigen Fällen, in denen die soeben genannten Kriterien nicht schon zu einem Ergebnis führen, ist die mögliche Anwendbarkeit der Vorschriften der AO anhand weitergehender Abwägungen zu prüfen. Aus dem Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts folgt, dass nationale Vorschriften nicht zwangsläufig zur Anwendung kommen, wenn diese spezifischen Regelungen auf europäischer Ebene fehlen. Vielmehr ist es möglich, dass die Verordnung keine Regelungen enthält, weil diese auch nicht geregelt werden sollten. Insoweit ist an der spezifischen nationalen Norm zu prüfen, ob diese tatsächlich eine Lücke der europäischen Verordnung ausfüllt und damit anzuwenden ist, oder es sich bei der Vorschrift auf europäischer Ebene eine Regelung mit abschließendem Charakter handeln soll.<sup>72</sup>

Als mögliche Lösungsansätze kommen für solche Fälle die bewahrende sowie die gemeinschaftsfreundliche Sichtweise in Betracht, deren wesentliche Merkmale

---

der AO herausgearbeitet wurden, bei denen eine Überlagerung durch den ZK oder die ZK-DVO stattgefunden hat, abgedruckt in AW-Prax 1996, 213f.

71 BT-Drs. 14/7341, S. 16f.

72 *Henke, Huchatz*: Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, Die Überlagerung der Abgabenordnung durch den Zollkodex-Teil I, in: *ZfZ* 1996, 226, S. 230; *Friedrich*: Zollkodex und Abgabenordnung, in: *StuW* 1995, 15, S. 17f.; allgemein auch *Witte, Wöhner*: Zollkodex und deutsches Abgabenrecht, in: *Birk/Ehlers* (Hrsg.), *Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrechts*; bzgl. einer möglichen Anpassung/Ablösung der AO *Henke, Huchatz*: Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, Die Überlagerung der Abgabenordnung durch den Zollkodex-Teil II, in: *ZfZ* 1996, 262, S. 273f.

im Folgenden dargestellt werden. Mithilfe der bewahrenden Sichtweise wird grundsätzlich auf das nationale Recht zurückgegriffen, soweit der UZK nur grundlegende Regelungen enthält, die entsprechende Vorschrift in der AO nicht in einem krassen Widerspruch zu der Regelung des UZK steht und Praktikabilitätsgründe eine Anwendbarkeit der nationalen Vorschrift gebieten. Die gemeinschaftsfreundliche Sichtweise stellt dagegen in erster Linie auf den Vorrang des Unionsrechts ab und lässt eine nationale Norm nur zur Anwendung kommen, wenn der spezifische Regelungsbereich im UZK angesprochen wird, die Regulationsdichte jedoch so schwach ausgeprägt ist, dass ohne eine ergänzende Anwendung der Vorschriften der AO Aspekte der Rechtssicherheit sowie der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung aller Zollschuldner nicht mehr gewahrt wären.<sup>73</sup>

## **5. Indirekter Verwaltungsvollzug durch nationale Zollbehörden**

Art. 5 Nr. 1 UZK definiert die Zollbehörden als „die für die Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften zuständigen Zollverwaltungen der Mitgliedstaaten und sonstige nach einzelstaatlichem Recht zur Anwendung bestimmter zollrechtlicher Vorschriften ermächtigte Behörden“. Mit dieser Begriffsbestimmung wird klar gestellt, dass die für die Durchführung des Zollrechts zuständigen Behörden nicht auf die Zollbehörden selbst beschränkt sind, sondern ebenfalls Behörden erfasst sein können, die zur Anwendung bestimmter zollrechtlicher Vorschriften ermächtigt sind (z.B. Industrie- und Handelskammern, Bundespolizei).<sup>74</sup> Die Durchführung des Zollrechts liegt im Wege des indirekten Verwaltungsvollzugs des Unionsrechts bei den nationalen Zollbehörden.<sup>75</sup> Damit unterliegen die Zuständigkeiten den jeweiligen nationalen Bestimmungen. In Deutschland werden die behördliche Zuständigkeit sowie der organisatorische Aufbau der Zollverwaltung über § 17 ZollVG geregelt,<sup>76</sup> der auf die Vorschriften des Finanzverwaltungsgesetzes (FVG)<sup>77</sup> verweist.

---

73 Mit Beispielen (zum ZK) *Henke, Huchatz*, in: *ZfZ* 1996, 226, S. 230f.

74 *Lux*: Art. 5 UZK, in: Dorsch, *Zollrecht*, Rn. 5.

75 *Voet van Vormizeele*: Art. 28 AEUV, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Rn. 42.

76 *Lux*: Art. 5 UZK, in: Dorsch, *Zollrecht*, Rn. 5.

77 Finanzverwaltungsgesetz vom 30.08.1971, BGBl. I S. 1426, S. 1427, Neubekanntmachung 2006, BGBl. S. 846, ber. 1202.

#### IV. Modernisierungsgründe des UZK

Mit der Einführung des UZK hat das Zollrecht auf europäischer Ebene seit den 1990er Jahren grundlegende Veränderungen erfahren. Nicht nur rechtliche, sondern auch tatsächliche, die zollrechtlichen und außenwirtschaftlichen Handlungen betreffenden Veränderungen wurden zum Anlass genommen, eine Neufassung des ZK bzw. des MZK zu erarbeiten.

Die gewichtigsten Gründe für die Neufassung der zollrechtlichen Vorschriften liegen zunächst in der veränderten Gestaltung des internationalen Handels durch die voranschreitende Globalisierung. Wachsende länderübergreifende Transaktionen, ein sich erhöhendes Frachtaufkommen und die zunehmende Vernetzung durch das Internet, die wiederum einen massiven Anstieg des Versandhandels zur Folge hatte, stellen die Zollverwaltungen vor die Herausforderung, eine stetig wachsende Anzahl von Waren in immer kürzeren Zeitspannen abfertigen zu müssen. Um diesem erhöhten Aufkommen an Abfertigungen gerecht zu werden war es nötig, die Vereinfachung von Zollprozessen, die Automatisierung von Abfertigungsprozessen und die Optimierung der Risikoanalyse bei den zu beschauenden Waren voranzutreiben.<sup>78</sup>

Ein weiterer Grund für die Überarbeitung des ZK liegt in der Technisierung des wirtschaftlichen Umfelds, das mittlerweile bei den Zollverwaltungen sowie den Wirtschaftsbeteiligten Einzug gehalten hat. Die Regelungen des ZK gehen noch von einer papierbasierten Abwicklung der Zollverfahren aus, die in der Praxis zumindest teilweise von elektronischen Verfahren in Form einer elektronischen Zollanmeldung abgelöst worden ist. Der UZK soll insbesondere bei der EDV-Kommunikation der Mitgliedstaaten untereinander und dem Informationsaustausch zwischen den Wirtschaftsteilnehmern einerseits und den Zollbehörden andererseits Abhilfe schaffen.<sup>79</sup>

Nicht nur die tatsächlichen Auswirkungen der EU-Erweiterungen auf die Verschiebung der EU-Außengrenzen, die daraufhin erfolgte Vergrößerung des Binnenmarktes und das erhöhte Sicherheitsbedürfnis nach den Terroranschlägen vom 11.09.2001, sondern ebenso rechtliche Veränderungen haben eine Neufassung der zollrechtlichen Vorschriften erforderlich gemacht. Zu nennen ist neben dem Vertrag von Lissabon das Änderungsprotokoll zum Internationalen Übereinkommen über die Vereinfachung und Harmonisierung der Zollverfahren (Überein-

---

78 Witte, Henke, Kammerzell: Der Unionszollkodex (UZK), S. 26f.; Lux, Larrieu: Der Vorschlag für einen modernisierten Zollkodex – Teil I, in: ZfZ 2006, 301, S. 304.

79 Witte, Henke, Kammerzell: Der Unionszollkodex (UZK), S. 26f.; Witte, in: AW-Prax 2012, 125, S. 125.

kommen von Kyoto), dem die Europäische Gemeinschaft im Jahr 2003 beigetreten ist.<sup>80</sup> Dieses richtet sich an die Zollverwaltungen und sieht Regelungen des modernen Verwaltungshandels vor, die sich in der Anwendung klarer und transparenter Zollverfahren, dem Einsatz neuer Informatikverfahren und der Initiierung neuer Zollkontrolltechniken durch Risikomanagement konkretisieren.<sup>81</sup>

Diese genannten Modernisierungsgründe haben nicht nur zu einer Veränderung der Gesetzeslage durch die Einführung des UZK geführt, sondern können ebenso als Grundlage für eine Veränderung des Aufgabenbereiches des Zolls angesehen werden. Wurde der Zoll ursprünglich vor allem dafür eingesetzt, Zollabgaben und Steuern einzutreiben, sind nun auch Sicherheitsaspekte in den Vordergrund gerückt,<sup>82</sup> denen sich der UZK nicht nur in seinem Erwägungsgrund Nr. 16 widmet, sondern die sich ebenfalls in Art. 3 UZK als expliziter Auftrag an die Zollbehörden niederschlagen.<sup>83</sup>

Im Ergebnis werden durch den UZK auf der einen Seite Handelserleichterungen gefördert, um den neuen Herausforderungen der Globalisierung und Technisierung gerecht zu werden. Auf der anderen Seite steht die Erhöhung der Sicherheit für den Handel und die Bürger der EU, die mit den Regelungen hinsichtlich der Handelserleichterungen in einem angemessenen Verhältnis stehen müssen.<sup>84</sup>

---

80 Beschluss 2003/231/EG des Rates vom 17.03.2003 über den Beitritt der Europäischen Gemeinschaft zum Änderungsprotokoll zu dem Internationalen Übereinkommen über die Vereinfachung und Harmonisierung der Zollverfahren (revidiertes Übereinkommen von Kyoto); Erwägungsgrund Nr. 12 des UZK.

81 Witte, Henke, Kammerzell: Der Unionszollkodex (UZK), S. 27f.

82 Wolffgang, Natzel: Fortentwicklung des Zollrechts durch Sicherheitsänderung und Modernisierten Zollkodex, in: EuZW 2008, 39, S. 39f.

83 Wolffgang, Harden: The new European customs law, in: WCJ 2016, 3, S. 4.

84 Witte, Henke, Kammerzell: Der Unionszollkodex (UZK), S. 29; ebenso zu den Modernisierungsgründen Lux, Larrieu, in: ZfZ 2006, 301, S. 304f.; Lux: Einführung Zollkodex der Union (UZK), in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 1-4; Wolffgang, Natzel, in: EuZW 2008, 39, S. 39; zu den wesentlichen Neuerungen des UZK vgl. auch Zeilinger: Der Unionszollkodex – des Kaisers neue Kleider?, in: ZfZ 2013, 141, S. 144f.



## B. Gang der Untersuchung

Ziel dieser Arbeit ist es zu untersuchen, in welchem Verhältnis die zollrechtliche Erstattungsziinsregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK zu dem Grundsatz des EuGH steht, der eine Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben vorsieht (Zinsgrundsatz des EuGH).

Anders als der diesem Zinsgrundsatz vorgeschaltete unionsrechtliche Erstattungsanspruch<sup>85</sup> handelt es sich bei dem Anspruch auf die Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben um eine vergleichsweise junge Entwicklung in der europäischen Rechtsprechung. Zunächst wurde die Frage der Verzinsung von Erstattungsbeträgen als Nebenfrage zu der Durchführung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs der nationalen Zuständigkeit zugeordnet, sodass die Frage einer möglichen Verzinsung mangels entsprechender gemeinschaftsrechtlicher Bestimmungen auf europäischer Ebene nicht weiter entschieden werden musste.<sup>86</sup> Im Jahr 2001 wurde im Rahmen der *Rs. Metallgesellschaft u.a.*<sup>87</sup> das erste Mal eine solche Verzinsung als Hauptanspruch erfolgreich geltend gemacht. Da es sich bei der als Hauptanspruch eingeklagten Verzinsung der Erstattungsbeträge in diesem Fall nicht um eine Nebenfrage zu der Durchführung des Erstattungsanspruchs handelte, war ein Verweis auf die nationalstaatliche Zuständigkeit nicht mehr möglich. Der EuGH stellte in der Folge einen sich aus dem europäischen Recht ergebenden ungeschriebenen Anspruch auf Verzinsung der Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben fest, der durch in späteren Jahren folgende Entscheidungen<sup>88</sup> konkretisiert und ausgestaltet wurde. Diese relativ junge Entwicklung zeigt sich auch im Schrifttum, das sich bisher zwar ausführlich mit dem unionsrechtlichen Erstattungsanspruch, dagegen jedoch kaum mit dem Zinsgrundsatz des EuGH auseinandergesetzt hat.

---

85 Der Anwendungsbereich des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs ist immer dann eröffnet, wenn eine Abgabe unionsrechtswidrig erhoben wurde, *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 131.

86 EuGH, Urt. v. 12.06.1980, Rs. C-130/79, Slg. 1980, 1887 (Express Dairy Foods), Rn. 10ff., 16f.; Urt. v. 21.05.1976, Rs. C-26/74, Slg. 1976, 677 (Roquette Frères), Rn. 9/13.

87 EuGH, Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, 410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.).

88 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann); Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (Irimie); Urt. v. 27.09.2012, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2012:591 (Zuckerfabrik Jülich u.a.); Urt. v. 19.07.2012, Rs. C-591/10, EU:C:2012:478 (Littlewoods Retail Ltd u.a.); Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (Test Claimants in the FII Group Litigation).

Im Gegensatz zu dem durch den EuGH entwickelten Zinsanspruch bestimmt die zollrechtliche Erstattungszinsnorm des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK (ehemals Art. 241 ZK), dass die Erstattungsbeträge entrichteter Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben grundsätzlich nicht verzinst werden. Gemäß Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK wird von diesem Grundsatz eine Ausnahme gemacht, wenn die Erstattungsentscheidung von den Zollbehörden nicht innerhalb von drei Monaten nach dem Tag, an dem sie getroffen wurde, vollzogen wird, es sei denn, dass die Nichteinhaltung der Frist nicht von den Zollbehörden zu vertreten ist.<sup>89</sup>

Stellt man den Zinsgrundsatz des EuGH der zollrechtlichen Erstattungszinsregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK gegenüber, ergibt sich die Frage, ob diese Vorschrift mit dem durch den EuGH aufgestellten Grundsatz als vereinbar angesehen werden kann. Anknüpfungspunkt für diese Diskussion stellt die *Rs. Wortmann* dar, in der der EuGH zu entscheiden hatte, ob das einzelstaatliche Recht, auf das in Art. 241 ZK über den Verweis in seinem UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. Bezug genommen wurde, dahingehend auszulegen ist, dass es die Pflicht zur Verzinsung des erstatteten Einfuhrabgabebetrags für den Zeitraum von der Entrichtung dieser Abgaben bis zu ihrer Erstattung vorsehen muss.<sup>90</sup> Hinter dieser die Auslegung des nationalen Rechts betreffenden Vorlagefrage<sup>91</sup> steht auf europäischer Ebene die Frage, ob der Zinsgrundsatz des EuGH im Rahmen dieses Falles unter Berücksichtigung des Art. 241 ZK Anwendung finden kann. Nur bejahendenfalls schließt sich die Diskussion an, wie eine nationale Vorschrift, die einen unionsrechtlichen Anspruch auf nationaler Ebene durchsetzt, unter Berücksichtigung des Effektivitäts- und Äquivalenzgrundsatzes ausgestaltet sein muss, sodass der unionsrechtlich garantierte Anspruch mittels dieser einzelstaatlichen Vorschrift auch tatsächlich durchgesetzt werden kann.

Auf Grundlage dieser Problematik ist daher zu untersuchen, ob der Zinsgrundsatz des EuGH auch im Bereich des europäischen Zollrechts uneingeschränkt anzuwenden ist, oder zollrechtliche Grundsätze bestehen, die es rechtfertigen, dass eine entsprechende Vorschrift die Verzinsung von Erstattungsbeträgen ausschließt oder nur unter restriktiven Voraussetzungen zulässt.

Der erste Teil der Arbeit gibt zunächst einen Überblick über die im europäischen Zollrecht enthaltenen Zinsregelungen und behandelt im Anschluss die ehemalige zollrechtliche Erstattungszinsvorschrift des Art. 241 ZK, die aktuelle Bestimmung des Art. 116 Abs. 6 UZK sowie ihre Ergänzungsnormen im deutschen

---

89 Die Vorgängerregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK, Art. 241 ZK, enthielt in seinem UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. noch einen Verweis auf einzelstaatliche Bestimmungen, über die nationale Erstattungszinsregelungen zur Anwendung kommen konnten.

90 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 23.

91 FG Düsseldorf, EuGH-Vorlage v. 24.06.2015, 4 K 3268/14 Z.

Recht. Dabei wird insbesondere untersucht, inwieweit die auf Art. 241 ZK bezogenen Entscheidungen der Rechtsprechung auf Art. 116 Abs. 6 UZK übertragbar sind und ob der über den Verweis auf die einzelstaatlichen Bestimmungen des Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK anwendbare § 236 AO trotz Wegfalls dieses Verweises noch neben Art. 116 Abs. 6 UZK zur Anwendung kommen kann. Weiterhin wird geprüft, wie sich Art. 116 Abs. 6 UZK auf die Anwendbarkeit der §§ 238, 239 AO auswirkt.

Der zweite Teil der Arbeit thematisiert den Zinsgrundsatz des EuGH. Zunächst wird dazu der Anspruch auf Erstattung von zu Unrecht erhobenen Abgabebeträgen auf deutscher und unionsrechtlicher Ebene dargestellt. Im Anschluss daran werden anhand der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung die Voraussetzungen der Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben sowie die der Durchsetzung dieses Anspruchs auf nationaler Ebene herausgearbeitet. Abschließend wird der Zinsgrundsatz dogmatisch eingeordnet.

Der dritte Teil der Arbeit führt die ersten beiden Teile zusammen und behandelt die Frage der Vereinbarkeit des Zinsanspruchs des EuGH mit der zollrechtlichen Erstattungszinsregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK. Hierzu wird anhand der im zweiten Teil herausgearbeiteten Voraussetzungen des Anspruchs auf eine Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben geprüft, ob zollrechtliche Grundsätze bestehen, die einen Ausschluss oder eine Einschränkung des durch den EuGH entwickelten Grundsatzes rechtfertigen. Im Anschluss an diese Prüfung werden die Konsequenzen des Ergebnisses im Hinblick auf die Anwendbarkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK diskutiert. Dabei wird des Weiteren der der *Rs. Wortmann* zugrunde liegende Sachverhalt unter Anwendung der aktuellen Erstattungszinsvorschrift des Art. 116 Abs. 6 UZK gelöst und ein Vorschlag für die Neuformulierung dieser Bestimmung ausgearbeitet. Abschließend werden die Auswirkungen der in diesem Teil erarbeiteten Ergebnisse auf nationaler Ebene behandelt.

Die restlichen im UZK enthaltenen Zinsvorschriften sowie deren Vereinbarkeit mit den Grundsätzen des Unionsrechts sind nur insoweit Gegenstand der Arbeit, als die Diskussion dazu dient, die Vereinbarkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK mit dem Zinsgrundsatz des EuGH zu untersuchen. Entsprechendes gilt für die Prüfung des Art. 116 Abs. 6 UZK im Hinblick auf die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Unionsrechts. Letztere werden in die Diskussion der Vereinbarkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK mit dem Zinsgrundsatz des EuGH einbezogen, jedoch nicht für sich genommen auf ihre Vereinbarkeit mit Art. 116 Abs. 6 UZK geprüft.



## **Teil 1**

### **Die zollrechtliche Erstattungszinsregelung im europäischen und deutschen Recht**



## **A. Die Zinsregelungen im europäischen Zollrecht und ihre nationalen Ergänzungsnormen**

Im Anschluss an den Überblick über die Zinsregelungen und -arten im europäischen Zollrecht (I.) bedarf es bei der Darstellung der neuen Erstattungszinsregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK (III.) zunächst eines Blickes auf die ehemalige Erstattungszinsregelung des Art. 241 ZK und auf die nationale Vorschrift des § 236 AO, auf die in Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK verwiesen wurde (II.). Grund hierfür ist zum einen die Frage, inwieweit Entscheidungen zu Art. 241 ZK auf seine Nachfolgeregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK übertragen werden können. Zum anderen ist sie für die Bestimmung des Verhältnisses zu den Vorschriften der AO relevant. Durch den Wegfall des Verweises auf die einzelstaatlichen Bestimmungen in Art. 116 Abs. 6 UZK ist festzustellen, wie sich das Verhältnis der neuen Erstattungszinsregelung zu den Vorschriften der AO und speziell zu § 236 AO ausgestaltet und welche Auswirkungen diese Veränderungen mit sich bringen.

### **I. Überblick über die Zinsregelungen und -arten im europäischen Zollrecht**

Im ZK wurden als Zinsregelungen die Ausgleichszinsen, Kreditzinsen, Säumniszinsen sowie Erstattungszinsen vorgesehen. Mit Inkrafttreten des UZK sind die Ausgleichszinsen weggefallen. Die Säumniszinsen finden sich als Verzugszinsen wieder. Prozess- und Aussetzungszinsen werden in der AO, nicht jedoch durch die Bestimmungen des europäischen Zollrechts geregelt. Über die Frage, inwieweit diese nur auf nationaler Ebene geregelten Zinsvorschriften auch im Bereich des europäischen Zollrechts anwendbar sind oder es sich bei den Normen des UZK um abschließende Regelungen handelt, besteht dabei Uneinigkeit.

Überblicksartig lassen sich die verschiedenen Zinsarten folgendermaßen zusammenfassen:

## A. Zinsregelungen europäisches Zollrecht und ihre nationalen Ergänzungsnormen

| Zinsart               | Beschreibung                                                                                                                                  | ZK                                     | UZK                 | AO                                            |
|-----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|---------------------|-----------------------------------------------|
| Ausgleichszinsen      | Ausgleich eines finanziellen Vorteils des Beteiligten im Nichterhebungsverfahren gegenüber dem Beteiligten im Verfahren der Zollrückvergütung | Art. 214 Abs. 3 ZK;<br>Art. 519 ZK-DVO | –                   | –                                             |
| Kreditzinsen          | Zinspflicht des Zollschuldners als Ausgleich für Zahlungserleichterungen                                                                      | Art. 229 lit. b ZK                     | Art. 112 UZK        | Ergänzende Zahlungserleichterung:<br>§ 222 AO |
| Säumniszinsen         | Zinspflicht des Beteiligten als Folge nicht fristgerecht entrichteter Abgaben                                                                 | Art. 232 Abs. 1 lit. b, Abs. 2, 3 ZK   | –                   | Ergänzend:<br>§ 240 AO (Säumniszuschlag)      |
| Verzugszinsen         |                                                                                                                                               | –                                      | Art. 114 UZK        | Ergänzend:<br>§ 240 AO (Säumniszuschlag)      |
| Erstattungs-zinsen    | Zinszahlung zugunsten des Beteiligten auf Erstattungsbeträge                                                                                  | Art. 241 ZK                            | Art. 116 Abs. 6 UZK | Verweis des Art. 241 ZK auf § 236 AO          |
| Hinterzie-hungszinsen | Zinspflicht des Steuer-schuldners auf hinterzogene Abgabenbeträge                                                                             | –                                      | Art. 114 Abs. 2 UZK | § 235 AO                                      |
| Prozesszinsen         | Gewährung von Prozesszin-sen zugunsten des Steuer-schuldners auf Erstattungs-beträge                                                          | –                                      | –                   | § 236 AO                                      |
| Aussetzungs-zinsen    | Zinspflicht des Steuer-schuldners bei Aussetzung der Vollziehung                                                                              | –                                      | –                   | § 237 AO                                      |

**Abbildung 1:** Zinsregelung des europäischen Zollrechts (*Eigene Darstellung*)

### 1. Ausgleichszinsen

Gemäß Art. 214 Abs. 3 ZK wurden Ausgleichszinsen erhoben, um einen finanziellen Vorteil, der durch die Verschiebung des Zeitpunkts der Entstehung oder der buchmäßigen Erfassung der Zollschuld entstehen kann, ausgleichen zu können. Dieser finanzielle Vorteil entstand durch den faktisch gewährten Zahlungsaufschub beim Nichterhebungsverfahren gegenüber dem Verfahren der Zollrückvergütung. Während im Rahmen des Nichterhebungsverfahrens bei der Überführung

von Nichtgemeinschaftswaren in die aktive Veredelung keine Einfuhrabgaben erhoben wurden, wurden im Verfahren der Zollrückvergütung die Abgaben zunächst bei Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr erhoben und später wieder erstattet oder erlassen, wenn die Veredelungserzeugnisse oder die Einfuhrwaren aus dem Zollgebiet der EU ausgeführt wurden. Der Beteiligte, der im Rahmen des Nichterhebungsverfahrens von Anfang an keine Abgaben zahlen musste, hatte damit einen finanziellen Vorteil gegenüber dem Beteiligten im Verfahren der Zollrückvergütung. Dieser Vorteil wurde über die Ausgleichszinsregelung aufgefangen.<sup>92</sup> Art. 519 Abs. 1 ZK-DVO bestimmte, dass Ausgleichszinsen nur für Zollschulden von Einfuhrwaren oder Veredelungserzeugnissen im Verfahren der aktiven Veredelung oder der vorübergehenden Verwendung erhoben werden konnten.<sup>93</sup> Der Zinssatz wurde in Art. 519 Abs. 2 ZK-DVO, der Berechnungszeitraum in Art. 519 Abs. 3 ZK-DVO und die Ausnahmen für die Erhebung von Ausgleichszinsen in Art. 519 Abs. 4 ZK-DVO geregelt.

Mit Inkrafttreten des UZK sind die Regelungen über Ausgleichszinsen weggefallen.<sup>94</sup>

## **2. Kreditzinsen**

Kreditzinsen wurden dem Zollschuldner nach Art. 229 lit. b ZK auferlegt, wenn ihm die Zollbehörden Zahlungserleichterungen für die Begleichung seines Abgabebetrags gewährten. Als alternative Zahlungserleichterung kam neben dem in Art. 229 ZK genannten Zahlungsaufschub die Stundung nach § 222 AO in Betracht.<sup>95</sup> Art. 229 lit. b. S. 2 ZK schrieb eine Verzinsung in Höhe des am nationalen Geld- und Kreditmarkt üblichen Zinssatzes vor, der über die Regelung des

---

92 Witte, *Wolffgang*: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 752, 868ff.; zum Nichterhebungsverfahren und dem Verfahren der Zollrückvergütung *Beußel*: Art. 114 ZK, in: Dorsch, *Zollrecht*, Rn. 1ff.; FG München v. 11.12. 2002, 3 K 5042/02.

93 EuGH, Urt. v. 31.03.2011, Rs. C-546/09, Slg. 2011, I-2531 (*Aurubis Bulgaria*), Rn. 37f.; Anm. *Gellert*: Säumniszinsen und Sanktionsbefugnisse, EuGH regelt den für die Erhebung von Säumniszinsen maßgeblichen Zeitraum und klärt die Sanktionsbefugnisse der Mitgliedstaaten, in: *AW-Prax* 2012, 25.

94 *Traub*: Art. 86 UZK, in: Witte, *Zollkodex der Union (UZK)*, Rn. 22.

95 Zahlungsaufschub und Stundung konnten nicht gleichzeitig, sondern nur anstelle der jeweiligen anderen Zahlungserleichterung oder nacheinander gewährt werden, *Deimel*: Art. 229 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*, Rn. 6; über das Verhältnis des Art. 229 ZK zu den Vorschriften der AO vgl. *Deimel*: Art. 229 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*, Rn. 8ff.; *Gellert*: Art. 229 ZK, in: Dorsch, *Zollrecht*, Rn. 12ff.

§ 238 AO ausgestaltet wurde.<sup>96</sup> Art. 229 S. 3 ZK enthielt eine Billigkeitsregelung, aufgrund derer die Zollbehörden unter bestimmten Umständen auf die Erhebung der Kreditzinsen verzichten konnten.

Der UZK regelt die Kreditzinsen in seinem Art. 112 Abs. 2. Wie bei der Kreditzinsregelung des ZK kommen als Zahlungserleichterung der Zahlungsaufschub und die Stundung nach § 222 AO in Betracht. Wird dem Zollschuldner eine solche Zahlungserleichterung gewährt, muss er neben der Sicherheitsleistung (Art. 112 Abs. 1 UZK) Kreditzinsen entrichten. Nach Art. 112 Abs. 3 UZK kann die Zollbehörde auf die Erhebung von Kreditzinsen oder auf die Sicherheitsleistung verzichten, wenn sie bei dem Zollschuldner zu Schwierigkeiten wirtschaftlicher oder sozialer Art führen würde. Art. 112 Abs. 4 UZK sieht vor, dass bei einzelnen, unter 10 Euro liegenden Beträgen auf eine Erhebung von Kreditzinsen verzichtet wird. Hinsichtlich des Verfahrens sind die Vorschriften der AO anwendbar, soweit diese nicht durch vorrangige Regelungen des UZK überlagert werden.<sup>97</sup>

### **3. Säumniszinsen/Verzugszinsen und Hinterziehungszinsen**

Säumniszinsen konnten nach Art. 232 Abs. 1 lit. b, Abs. 2, 3 ZK als Folge nicht fristgerecht entrichteter Abgabebeträge der Beteiligten erhoben werden. Nach Art. 232 Abs. 1 lit. a ZK musste die Zollbehörde alle Möglichkeiten ausschöpfen, um die Entrichtung des Abgabebetrags zu erreichen und schloss hierbei ausdrücklich die Zwangsvollstreckung ein. Art. 232 Abs. 1 lit. b ZK gab ihr die Möglichkeit der Erhebung von Säumniszinsen. Der Zinssatz durfte dabei höher, jedoch nicht niedriger als der Kreditzinssatz sein. Art. 232 Abs. 2 ZK regelte die Verzugsgründe für die Erhebung von Säumniszinsen. Art. 232 Abs. 3 ZK gab den Zollbehörden die Möglichkeit, Mindestzeiträume für die Zinsberechnung sowie Mindestbeträge für die Zinsen festzulegen. Durch die Vorschrift zum Säumniszuschlag in § 240 AO wurde die Säumniszinsregelung des ZK ergänzt.<sup>98</sup>

Durch den UZK können als Verzugsfolge nicht rechtzeitig entrichteter Abgabebeträge Verzugszinsen gemäß Art. 114 UZK erhoben werden. Sie sind ab dem Tag, an dem die Zahlungsfrist abläuft, bis zu dem Tag der Zahlung der Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben zu berechnen (Art. 114 Abs. 1 UZK).<sup>99</sup> Wie schon zuvor

---

<sup>96</sup> Nach der DV zur Erhebung des Zollschuldbetrags des BMF (VSF Z 09 12, Nr. 37) richtete sich die Höhe der Zinsen gemäß Art. 229 lit. b ZK nach den Vorschriften der AO.

<sup>97</sup> *Gellert*: Art. 112 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 1, 15ff.

<sup>98</sup> *Gellert*: Zollkodex und Abgabenordnung, S. 213ff.

<sup>99</sup> So auch schon EuGH, Urt. v. 31.03.2011, Rs. C-546/09, Slg. 2011 I-2531 (Aurubis Balgaria), Rn. 26ff.

im ZK geregelt, muss die Zollbehörde alle Möglichkeiten ausschöpfen, um die Entrichtung des Abgabebetrages zu erreichen (Art. 113 UZK). Art. 114 UZK regelt in seinen Abs. 1, 2 die Erhebung der Verzugszinsen und Bemessung des Verzugszinssatzes. Die Abs. 3, 4 enthalten Verzichtsründe für die Berechnung von Verzugszinsen. § 240 AO ist weiterhin ergänzend anwendbar, soweit Art. 114 UZK die Einzelheiten der Zinserhebung nicht regelt.<sup>100</sup> § 235 AO, der auf nationaler Ebene die Erhebung von Hinterziehungszinsen regelt, wird durch die neu eingefügte Regelung des Art. 114 Abs. 2 UZK verdrängt.<sup>101</sup>

#### **4. Erstattungsinsen**

Die Erstattungsinsregelungen nach Art. 241 ZK bzw. Art. 116 Abs. 6 UZK regeln die Gewährung von Zinsen zugunsten des Beteiligten, wenn diesem Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben erstattet werden. Beide Normen sehen grundsätzlich keine Verzinsung von Erstattungsbeträgen vor (Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK; Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK), es sei denn, es liegt ein verspäteter Vollzug der Erstattung vor (Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 1. Anstr. ZK; Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK). Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK verwies zudem auf die Möglichkeit einer abweichenden Erstattungsinsregelung durch einzelstaatliche Bestimmungen.

#### **5. Prozess- und Aussetzungszinsen**

ZK und UZK kennen weder Aussetzungs- noch Prozesszinsen, die jedoch im Rahmen der AO geregelt werden.

Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge können dem Steuerschuldner unter den Voraussetzungen des § 236 AO gewährt werden. § 237 AO erlegt dem Steuerschuldner Aussetzungszinsen auf den geschuldeten Betrag auf, „soweit ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage gegen einen Steuerbescheid, eine Steueranmeldung oder einen Verwaltungsakt, der einen Steuervergütungsbescheid aufhebt oder ändert, oder gegen eine Einspruchsentscheidung über einen dieser Verwaltungsakte endgültig keinen Erfolg gehabt hat“ und die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes aufgrund dessen ausgesetzt worden ist.

---

100 *Gellert*: Art. 114 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 2; *Deimel*: Art. 114 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 12 mwN.

101 *Deimel*: Art. 114 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 14; *Thaler*: Art. 114 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 6; BMF AO-DV Zoll zu § 235 VSF S 03 00; zu Hinterziehungszinsen in Bezug auf die Regelungen des ZK *Gellert*: Zollkodex und Abgabenordnung, S. 205f.; *Henke, Huchatz*, in: ZfZ 1996, 226, S. 232.

Werden diesen oben genannten Zinsregelungen der AO einerseits eine Ergänzungsfunktion zu den Vorschriften des europäischen Zollrechts zugesprochen,<sup>102</sup> wird andererseits vertreten, die im Zollrecht enthaltenen Zinsregelungen seien als abschließende Bestimmungen ausgestaltet. Die im Zollrecht nicht enthaltenen Zinsvorschriften seien daher auch nicht über die Bestimmungen der AO im europäischen Zollrecht anwendbar.<sup>103</sup> Die Prozesszinsregelung des § 236 AO war jedenfalls über den Verweis auf die einzelstaatlichen Bestimmungen des Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK anzuwenden.<sup>104</sup>

### **6. Zinsen des ZK und UZK als steuerliche Nebenleistung in der AO**

Bei den Zinsen des ZK und UZK, die im Zuge von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben erhoben werden, handelt es sich seit dem StÄndG 2001 um steuerliche Nebenleistungen im Sinne des § 3 Abs. 4 AO.<sup>105</sup> Zinsen werden als eine laufzeitabhängige Vergütung für eine Kapitalnutzung definiert.<sup>106</sup> Damit werden sie zwar im Zusammenhang mit Steuern nach den Vorschriften der AO erhoben, weisen jedoch aufgrund ihres Gegenleistungscharakters nicht die Merkmale einer Steuer i.S.d. § 3 Abs. 1 AO auf.<sup>107</sup> Steuerliche Nebenleistungen werden in § 3 Abs. 4 AO abschließend aufgelistet und sind als Geldleistungen, die im Rahmen eines Steuerschuldverhältnisses aufgrund eines besonderen Anspruchsgrundes neben der Steuer geschuldet werden, zu qualifizieren.<sup>108</sup>

---

102 VSF (BMWi Tz. Nr. 101 45), abgedruckt in ZfZ 1994, 152ff.; *Alexander*: Art. 232 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 7; *Koenig*: § 3 AO, in: Koenig, Abgabenordnung, Rn. 92f.; hinsichtlich der Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen ebenso *Rüsken*: § 233 AO, in: Klein, Abgabenordnung, Rn. 2; *Rüsken*: § 235 AO, in: Klein, Abgabenordnung, Rn. 7; *Streck, Olgemöller*: Der Streit mit dem Zoll – Der neue Zollkodex, in: DStR 1996, 1105, S. 1110; *Henke, Huchatz*, in: ZfZ 1996, 226, S. 232.

103 Vgl. zu dieser Thematik *Henke, Huchatz*, in: ZfZ 1996, 226, S. 231f. mwN; kritisch in Bezug auf Hinterziehungszinsen (noch auf die Regelungen des ZK bezogen) *Witte, Wolffgang*: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 1379.

104 Vgl. Fn. 194.

105 BT-Drs. 14/7341 S. 17.

106 *Koenig*: § 3 AO, in: Koenig, Abgabenordnung, Rn. 92; *Wernsmann*: § 3 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 477.

107 *Bergkemper*: Steuerliche Nebenleistungen (AO 1977), S. 34ff., 41ff.; *Koenig*: § 3 AO, in: Koenig, Abgabenordnung, Rn. 92f.; BT-Drs. 14/7341, S. 17.

108 *Wernsmann*: § 3 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 471, 473; BFH, DStR 1995, 720, S. 721; AEAO zu § 3.

## II. Die Erstattungszinsregelung des Art. 241 ZK

Bei Art. 241 ZK handelte es sich um eine Sonderregelung, die nur die Zinspflicht von Zollbehörden betraf, soweit diese Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben nach den Regelungen des ZK erstatten mussten.

Im Übrigen gilt der vom EuGH herausgebildete Grundsatz, dass unter Verstoß gegen das Unionsrecht gezahlte Steuern dem Einzelnen zuzüglich der entsprechenden Zinsen zu erstatten sind. Dieser Anspruch ergibt sich direkt aus dem Unionsrecht, ist jedoch von den jeweiligen EU-Mitgliedstaaten unter Berücksichtigung des Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatzes durchzuführen.<sup>109</sup>

### 1. Voraussetzungen

Um die Erstattungszinsregelung des Art. 241 ZK zur Anwendung kommen zu lassen, musste zuvor der Zollschuldbetrag entstanden und erhoben worden sein, um dann wieder unter bestimmten Bedingungen erstattet zu werden.

Die Entstehung, Erhebung und das Erlöschen einer Zollschuld, die Erstattung oder der Erlass von Abgaben sowie die Sicherheitsleistung für den Zollschuldbetrag wurden in den Art. 189-242 ZK und in den Art. 857-912 ZK-DVO geregelt. Im Rahmen des Zollschuldrechts wird festgelegt, ob eine Zollschuld überhaupt entstanden bzw. möglicherweise wieder erloschen ist und wer als Zollschuldner für die entstandenen Abgaben aufzukommen hat. Die Höhe der Zollschuld ergibt sich dagegen aus den Vorschriften des Zolltarifrechts, sowie ergänzend dazu aus denen des Zollwertrechts (ehemals Art. 28-36 ZK) und den Ursprungsregelungen (ehemals Art. 22-27 ZK).<sup>110</sup>

#### a) Entstehen und Erhebung des Zollschuldbetrages

Die in Art. 4 Nr. 9 ZK geregelte Zollschuld begründete eine persönliche Zahlungspflicht der als Zollschuldner (Art. 4 Nr. 12 ZK) festgestellten Person i.S.d.

---

109 *Schwarz*: Art. 241 ZK, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Rn. 1f.; EuGH, Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (Irimie), Rn. 22ff.; Urt. v. 27.09.2012, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2012:591 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 60ff.; Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (Test Claimants in the FII Group Litigation), Rn. 202ff.; Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, 410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.), Rn. 84ff.

110 *Lux*: Warenverkehr (Zollrecht), in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Rn. 75.

Art. 4 Nr. 1 ZK, die angefallenen Einfuhr- oder Ausfuhrzollschulden aus seinem Vermögen zu begleichen.<sup>111</sup>

### **aa) Begriff der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben**

Gemäß Art. 4 Nr. 10 ZK setzten sich Einfuhrabgaben zum einen aus „Zölle[n] und Abgaben mit gleicher Wirkung bei der Einfuhr von Waren“ und zum anderen aus „bei der Einfuhr erhobene[n] Abgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik oder aufgrund der für bestimmte landwirtschaftliche Verarbeitungserzeugnisse geltenden Sonderregelungen vorgesehen sind“ zusammen.

Unter Ausfuhrabgaben wurden gemäß Art. 4 Nr. 11 ZK „Zölle und Abgaben mit gleicher Wirkung bei der Ausfuhr von Waren“ sowie „bei der Ausfuhr erhobene Abgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik oder aufgrund der für bestimmte landwirtschaftliche Verarbeitungserzeugnisse geltenden Sonderregelungen vorgesehen sind“ verstanden. Ausfuhrabgaben werden nur in Ausnahmefällen erhoben, um den Abfluss wichtiger Güter aus dem EU-Raum und den damit einhergehenden eingeschränkten Zugang zu verhindern.<sup>112</sup>

Die im ZK nicht weiter definierten Zölle bestanden aus Abgaben, die sich auf Grundlage des Wirtschaftszollgedankens in der Regel auf den Eingang einer Ware in den Wirtschaftskreislauf (Einfuhrzoll) oder auf das Verlassen des Wirtschaftskreislaufes (Ausfuhrzoll) bezogen.<sup>113</sup> Ergänzend dazu konnten Zölle entstehen, die beispielsweise dem Schutz der Wirtschaft generell (Wirtschafts- oder Schutzzölle) oder neuer Industriezweige dienen sollten (Erziehungszölle), zur Beseitigung einer die gesamte Volkswirtschaft betreffenden Krise beitrugen (Krisenzölle), Subventionen abwehren (Ausgleichszölle) oder verhindern sollten, dass eine Ware im Ausland zu einem geringeren Preis verkauft werden konnte, als unter vergleichbaren Bedingungen im Inland (Antidumpingzölle).<sup>114</sup> Unter Abgaben gleicher Wirkung wurden alle Abgaben zusammengefasst, die auf Grundlage eines Grenzübergangs von Waren erhoben wurden und damit zu einer Verteuerung der eingeführten Waren beitrugen, vergleichbare inländische Waren

---

111 Witte, *Wolffgang*: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 1203; Witte: Art. 4 ZK, in: Witte, *Zollkodex*, Rn. 2, *Zollschuld*.

112 Lux: Art. 4 ZK, in: Dorsch, *Zollrecht*, Rn. 18ff.; 28ff.

113 Witte: Einführung, in: Witte, *Zollkodex*, Rn. 19; *Wolffgang*: *Zollrecht*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), *Europarecht*, Rn. 34.

114 *Wolffgang*: *Zollrecht*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), *Europarecht*, Rn. 6 (Wirtschafts-, Schutz-, Erziehungs-, Krisenzölle), Rn. 7 (Antidumping- und Ausgleichszölle); Witte, *Wolffgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. B 5000 zum Begriff des Dumpings.

innerhalb der EU jedoch nicht betrafen (z.B. Gebühren für Einfuhrgenehmigungen oder Gesundheitszeugnisse). Sie wurden *per definitionem* nicht als Zoll erfasst, unterschieden sich in ihrer Wirkung jedoch nicht von Zollabgaben.<sup>115</sup>

Nicht zu diesen den Abgaben i.S.d. Art. 4 Nr. 10, 11 ZK zählten zur Sicherheit geleistete Bürgschaften, Abgaben nationaler Art (insbesondere Einfuhrumsatzsteuer und besondere Verbrauchsteuern auf Bier, Branntwein, Energie, Schaumwein, Kaffee, Tabak und Alkopops) sowie Gebühren, die sich aus der Inanspruchnahme konkreter Gegenleistungen der (Zoll-)Verwaltungen ergaben.<sup>116</sup>

Auf nationaler Ebene bestimmt § 1 Abs. 1 S. 3 ZollVG, dass unter den Begriff der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nicht nur die im ZK bzw. nunmehr im UZK geregelten Abgaben zu fassen sind, sondern auch die Einfuhrumsatzsteuer sowie die weiteren Verbrauchsteuern, die bei der Einfuhr von Waren aus Drittländern national erhoben werden. Diese verweisen zumeist auf die Vorschriften des europäischen Zollrechts, sodass die Regelungen auf diese Abgaben entsprechend anzuwenden sind.<sup>117</sup>

## **bb) Entstehen der Zollschuld**

Der Zollkodex enthielt verschiedene Entstehungstatbestände für Einfuhrzollschulden (Art. 201-205, 216 ZK) und Ausfuhrzollschulden (Art. 209-211 ZK). Allen gemeinsam war ihre grundsätzliche Struktur, die durch den eigentlichen Entstehungstatbestand in den Absätzen 1, den Zeitpunkt für die Zollschuldentstehung in den Absätzen 2 und die Bestimmung des Zollschuldners in den Absätzen 3 gekennzeichnet war. Für alle oder den Großteil dieser Tatbestände galten die Regelungen über Verstöße gegen Verbote und Beschränkungen bei der Ein- oder Ausfuhr (Art. 212 ZK), die Anwendbarkeit von Vorzugsbehandlungen und anderen Vergünstigungen trotz Pflichtverletzung (Art. 212 lit. a ZK), die Inan-

---

115 Witte, Wolfgang: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 1202, 1204, 1205.

116 Witte, Wolfgang: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 1207ff.; zu den Haftungstatbeständen, die neben eine Zollschuld treten können Olgemöller: Haftung für Zollschulden, in: ZfZ 2006, 74; Deimel: Vor Art. 235-242 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 10.

117 Lux: Art. 4 ZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 27; vgl. § 21 Abs. 3 TabStG, § 18 Abs. 3 BierStG, § 22 Abs. 3 AlkStG, § 17, 18 Abs. 3 SchaumwZwStG, § 19b Abs. 3 EnergieStG, § 13, 15 Abs. 3 KaffeeStG, § 3 AlkopopStG.

spruchnahme der Zollschuldner als Gesamtschuldner (Art. 213 ZK), den Zeitpunkt der Bemessungsgrundlagen (Art. 214 ZK) und den Ort der Zollschuldentstehung (Art. 215 ZK).<sup>118</sup>

Allgemeine Voraussetzung für die Entstehung einer Einfuhr- oder Ausfuhrzollschuld war außerdem, dass die betreffende Ware einer Abgabepflicht unterlag. Dies war immer dann der Fall, wenn tarifliche Zölle oder Agrarabgaben vorgesehen waren und diese Abgaben im konkreten Einzelfall nicht durch präferenzrechtliche oder außertarifliche Abgabenbefreiungen entfielen.<sup>119</sup>

### **(1) Einfuhrzollschuld gemäß Art. 201 ZK**

Eine Einfuhrzollschuld gemäß Art. 201 Abs. 1 ZK entstand, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware entweder in den zollrechtlich freien Verkehr überführt wurde (Art. 201 Abs. 1 lit. a ZK) oder in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung unter teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben übergeführt wurde (Art. 201 Abs. 1 lit. b ZK). Beide Varianten hatten zur Voraussetzung, dass eine ordnungsgemäße Überführung in das jeweilige Zollverfahren unter Beachtung der Verfahrensvorschriften stattgefunden haben musste.

Die in den Art. 79ff. ZK geregelte Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr des Art. 201 Abs. 1 lit. a ZK war darauf gerichtet, einer Nichtgemeinschaftsware den zollrechtlichen Status einer Gemeinschaftsware zu verleihen (Art. 79 Abs. 1 ZK).

Wurde eine Nichtgemeinschaftsware nur zur vorübergehenden Verwendung (Art. 137ff. ZK) eingeführt, entstand in den meisten Fällen keine Einfuhrzoll-

---

118 *Witte*: Vorbemerkungen zu Art. 201 bis 216 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 17f.; vgl. auch die Sonderregelungen zu der Zollschuldentstehung bei der Ausstellung von Freiverkehrsnachweisen im Rahmen der Abkommen mit Andorra (Abkommen in Form eines Briefwechsels zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und dem Fürstentum Andorra, ABl. EG 1990 L 374/14, Art. 26 des Beschlusses 1/2003 des Gemischten Ausschusses EG-Andorra, ABl. 2003 L 253/3) und der Türkei (Abkommen zur Gründung einer Assoziation zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Republik Türkei, ABl. EG 1964 Nr. 3687/64, Art. 4 des Beschlusses Nr. 1/2006 des Ausschusses für Zusammenarbeit im Zollwesen EG-Türkei, ABl. 2006 L 265/18); außerdem bestehen Sonderregelungen für Zollschuldentstehungstatbestände, z.B. im Rahmen der AntidumpingVO, Verordnung (EU) 2016/1036 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 08.06.2016 über den Schutz gegen gedumpte Einfuhren aus nicht zur Europäischen Union gehörenden Ländern, ABl. 2016 L 176/21, Nachfolgeverordnung der VO (EG) Nr. 1225/2009, ABl. 2009 L 343/51, *Lux*: Art. 4 ZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 17.1.

119 *Witte, Wolffgang*: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 1214; *Witte*: Vorbemerkungen zu Art. 201 bis 216 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 19ff.

schuld. Dies betraf z.B. Beförderungsmittel, Ausstellungsgegenstände, wissenschaftliche Geräte oder persönliche Gebrauchsgegenstände (Art. 555ff. ZK-DVO), die vorübergehend und gänzlich einfuhrabgabefrei im Zollgebiet der Gemeinschaft genutzt werden konnten, um dann wieder aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ausgeführt zu werden. Art. 201 Abs. 1 lit. b ZK betraf den seltenen Fall, dass für die vorübergehende Verwendung von Waren Einfuhrabgaben entstanden (z.B. Berufsausrüstung gemäß Art. 569 Abs. 2 ZK-DVO), von denen der Zollschedner teilweise befreit wurde.<sup>120</sup>

## **(2) Einfuhrzollschulden gemäß Art. 202-205 ZK**

Art. 202 Abs. 1 ZK regelte das Entstehen einer Einfuhrzollschuld durch das vorschriftswidrige Verbringen von Waren in das Zollgebiet. Art. 202 Abs. 1 lit. a ZK betraf das vorschriftswidrige Verhalten im Zusammenhang mit der Einfuhr der Waren und bezog sich dabei auf das Verhalten zwischen Grenzüberquerung und Gestellung der Waren. Die typischen Pflichten, die im Rahmen des Einfuhrschmuggels verletzt wurden, bestimmten sich nach den Art. 38-41 ZK.<sup>121</sup> Art. 202 Abs. 1 lit. b ZK bezog sich dagegen auf Ware, die sich in einer Freizone des Kontrolltyps I oder einem Freilager befand und von dort aus nicht ordnungsgemäß in einen anderen Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft verbracht wurde. Maßgebend war das objektive Handeln des die Ware einführenden Wirtschaftsbeteiligten, auf seine Vorstellung oder Kenntnis von z.B. versteckten Waren kam es nicht an.<sup>122</sup>

Gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK entstand eine Einfuhrzollschuld durch den Entzug einfuhrabgabepflichtiger Ware aus der zollamtlichen Überwachung, was die Durchführung von Zollkontrollen unmöglich machte. Die in Art. 37 ZK geregelte zollamtliche Überwachung erfasste Waren ab ihrer Verbringung in das Zollgebiet

---

120 Witte, *Wolffgang*: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 1221ff.; ausführlich Witte: Die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr, Zollverfahren und Zollschednentstellung, in: AW-Prax 2000, 190; die Höhe der Abgaben bestimmte sich in diesen Fällen nach Art. 143 Abs. 1 ZK.

121 Wäger: Art. 202 ZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 6f.

122 Witte, *Wolffgang*: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 1225-1227, 1236ff., dem Verbringer trafen schon vor dem tatsächlichen Verbringen der Waren Pflichten (Abgabe einer summarischen Eingangsanmeldung, Art. 36 lit. a ZK i.V.m. Art. 181 lit. b ff. ZK-DVO sowie eine Ankunftsanmeldung gemäß Art. 184 lit. g ZK-DVO), deren Fehlen jedoch nicht von Art. 202 ZK erfasst wurde, da sich in diesem Stadium die Waren regelmäßig noch nicht im Zollgebiet befanden und damit auch noch keine Zollschedn entstehen konnte. Erst die summarische Anmeldung zur vorübergehenden Verwahrung (VVSuMA) und die Gestellung führten zu einer zollschednrechtlichen Relevanz, Rn. 1228ff.; zur Fiktion des vorschriftswidrigen Verbringens Rn. 1235.

(Art. 37 Abs. 1 S. 1 ZK). Die Ware wurde entzogen, wenn infolge eines Tuns oder Unterlassens die konkret begonnene zollamtliche Überwachungsmaßnahme nicht mehr durchgeführt werden konnte. Der notwendige Beginn einer solchen Überwachung entstand regelmäßig mit der Gestellung der Waren und ließ es ausreichen, dass die Zollbehörden auch nur vorübergehend keinen Zugriff auf die Waren hatten.<sup>123</sup>

Art. 204 Abs. 1 ZK betraf das Entstehen einer Einfuhrzollschuld bei Verfehlungen, die nicht unter Art. 203 ZK fielen. Art. 204 Abs. 1 lit. a ZK bezog sich auf eine Pflichtverletzung, die sich aus der vorübergehenden Verwahrung der Waren oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie überführt worden war, ergab. Die sich aus der vorübergehenden Verwahrung zwischen Gestellung und Erhalt einer zollrechtlichen Bestimmung ergebenden Pflichten wurden vorwiegend durch die Art. 46-53 ZK geregelt. Art. 204 Abs. 1 lit. b ZK bezog sich auf die Nichterfüllung bestimmter Vorgaben des jeweiligen betroffenen Zollverfahrens (z.B. fehlende Bewilligungen oder die Nichterfüllung von Voraussetzungen für die Gewährung von Einfuhrabgabenermäßigungen oder -freiheiten).<sup>124</sup>

Eine Einfuhrzollschuld nach Art. 205 Abs. 1 ZK entstand, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in einer Freizone des Kontrolltyps I oder einem Freilager vorschriftswidrig verbraucht oder verwendet wurde.<sup>125</sup>

### **(3) Präferenzzollschuld gemäß Art. 216 ZK**

Die Entstehung einer Präferenzzollschuld nach Art. 216 Abs. 1 ZK betraf die Nachverzollung eingeführter Nichtgemeinschaftswaren, die im Zuge des Warenverkehrs zwischen der Gemeinschaft und Drittstaaten durch Abkommen, die prä-

---

123 *Witte*: Art. 203 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 1ff.; gemäß Art. 239 ZK i.V.m. Art. 900 Abs. 1 lit. a ZK-DVO konnten die aufgrund Art. 203 ZK entstandenen Zollschulden aber erlassen oder erstattet werden, wenn die Ware zeitnah wieder aufgetaucht war.

124 *Stiwe*: Art. 204 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 1ff.; *Witte, Wolfgang*: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 1258ff.; die Voraussetzungen für Heilung nach Art. 204 Abs. 1 UAbs. 2 ZK wurden in Art. 859 ZK-DVO geregelt. Er enthielt zehn abschließende Fallgruppen, die keinen Einfluss auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Verfahrens hatten. Dabei durfte es sich nicht um einen Versuch handeln, die Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen, keine grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegen und es mussten alle notwendigen Förmlichkeiten erfüllt sein, um die Situation der Waren zu bereinigen.

125 Das Verschwinden der Ware von diesen Orten wurde dem nicht ordnungsgemäßen Verbrauch oder Verwendung gleichgestellt, *Deimel*: Art. 205 ZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 1, 7ff.

ferenzrechtliche Zollbegünstigungen gewährten, im Rahmen der aktiven Veredelung im Nichterhebungsverfahren zur Herstellung von präferenzbegünstigten Waren genutzt wurden.<sup>126</sup>

Für Nichtgemeinschaftswaren, die für die Herstellung von präferenzbegünstigten Waren benötigt wurden, wurden grundsätzlich im Rahmen der aktiven Veredelung in Form des Nichterhebungsverfahrens keine Einfuhrabgaben erhoben, soweit die durch sie produzierten Veredelungserzeugnisse wieder ausgeführt werden sollten und der Export ordnungsgemäß durchgeführt wurde. Bei diesen Waren entstand eine Zollschuld gemäß Art. 216 Abs. 1 ZK jedoch dann, wenn sie aufgrund der in den Abkommen geregelten Vorschriften nachverzollt werden mussten, um eine ungewollte Doppelvergünstigung dieser Waren zu vermeiden. Eine solche Doppelvergünstigung entstand, wenn Nichtgemeinschaftswaren ohne Zollbelastung im Rahmen des Nichterhebungsverfahrens der aktiven Veredelung eingeführt wurden, bei der Ausfuhr der Veredelungserzeugnisse in einen Staat, der Partei eines Präferenzabkommens war, jedoch nur die Belastung zum Präferenzzollsatz anfiel.<sup>127</sup> In vielen Präferenzabkommen ist daher festgelegt, dass Vormaterialien präferenzbegünstigter Waren, die aus dem Gebiet einer anderen Vertragspartei eingeführt worden sind, nicht unter eine Zollvergütung oder Zollbefreiung gefallen sein dürfen (sog. Drawback-Verbot).<sup>128</sup>

Die Voraussetzungen für die Zollschuldentstehung des Art. 216 Abs. 1 ZK umfassten demnach, dass das jeweilige Abkommen ein Drawback-Verbot für die entsprechenden Waren enthielt, präferenzbegünstigte Waren im Rahmen der aktiven Veredelung in Form des Nichterhebungsverfahrens hergestellt und entsprechende Präferenzpapiere ausgestellt werden mussten.<sup>129</sup>

#### **(4) Ausfuhrzollschulden gemäß Art. 209-211 ZK**

Ausfuhrabgaben und -zollschulden fanden im Vergleich zu Einfuhrabgaben und -zollschulden im ZK seltener Erwähnung. Grund dafür ist, dass Ausfuhrabgaben nur in Ausnahmefällen erhoben wurden. Dennoch enthielten die Definitionen des

---

126 Witte: Art. 216 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 1f.

127 Witte: Art. 216 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 2f.

128 Deimel: Art. 216 ZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 1.

129 Witte: Art. 216 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 5ff.; zum Drawback-System auch Bachmann: Das Drawback-Verbot, Das Verbot der Zollrückvergütung oder Zollbefreiung im Präferenzrecht, in: AW-Prax 1997, 163; Streich: Paneuropäische Freihandelszone, Abkommenswaren und Drawback-Verbot, in: AW-Prax 2000, 187; Prieß, Pethke: The Pan-European Rules of Origin, The Beginning of a New Era in European Free Trade, in: CMLR 1997, 773, S. 804ff.; Lyons: EC Customs Law, S. 406ff.

Art. 4 Nr. 11 ZK sowie die Entstehungstatbestände von Ausfuhrzollschulden gemäß der Art. 209-211 ZK zu einem großen Teil spiegelbildliche Regelungen zu denen der Einfuhrabgaben und -zollschulden, um allen theoretisch eintretenden Fällen eine Rechtsgrundlage bieten zu können.<sup>130</sup>

Eine Ausfuhrzollschuld gemäß Art. 209 Abs. 1 ZK entstand, wenn eine ausfuhrabgabepflichtige Ware ordnungsgemäß aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht und zu diesem Zweck eine entsprechende Zollanmeldung abgegeben wurde.<sup>131</sup>

Gemäß Art. 210 Abs. 1 ZK entstand eine Ausfuhrzollschuld, wenn eine ausfuhrabgabepflichtige Ware ohne Abgabe einer Zollanmeldung aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wurde. Wie beim Einfuhrschmuggel reichte ein objektives Fehlverhalten aus.<sup>132</sup>

Die Ausfuhrzollschuldentstehung gemäß Art. 211 Abs. 1 ZK deckte den Tatbestand der Nichterfüllung notwendiger Voraussetzungen für die Gewährung von Ausfuhrabgabenermäßigungen oder -freiheiten ab.

### **cc) Nichtentstehen oder Erlöschen der Zollschuld**

Waren die Voraussetzungen des Art. 206 ZK oder der Art. 233-234 ZK gegeben, entstand eine Zollschuld gar nicht erst oder sie erlosch.

#### **(1) Nichtentstehen einer Einfuhrzollschuld gemäß Art. 206 ZK**

Art. 206 Abs. 1 ZK regelte die Nichtentstehung einer Einfuhrzollschuld für Fälle, in denen aufgrund von Verstößen des Beteiligten eine Zollschuld entstanden war, dieses fehlerhafte Verhalten des Beteiligten jedoch zollschuldrechtlich als unerheblich angesehen wurde. Art. 206 ZK kam zur Anwendung, wenn das Bestehen einer Zollschuld zu ungerechten Ergebnissen geführt hätte, weil der vermeintliche Zollschuldner mit seinem Verhalten der Rechtsordnung nicht widersprochen hat.<sup>133</sup> Voraussetzung war, dass eine der im abschließenden Katalog des Art. 206 Abs. 1 ZK genannten Pflichten nicht erfüllt werden konnte, weil die Ware aus in

---

130 *Lux*: Art. 4 ZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 28ff.

131 Erfasst wurde zum einen die Ausfuhr von Gemeinschaftswaren im Rahmen der passiven Veredelung (Art. 145 ZK) oder im Ausfuhrverfahren (Art. 161 ZK), zum anderen die Wiederausfuhr von Nichtgemeinschaftswaren, die sich in einem Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung befanden (Art. 182 Abs. 3 S. 3; 84 Abs. 1 lit. b ZK), *Stiehle*: Art. 209 ZK, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Rn 5.

132 *Witte, Wolfgang*: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 1300.

133 *Stiwe*: Art. 206 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 1.

ihrer Natur liegenden Gründen durch Zufall, infolge höherer Gewalt oder mit Zustimmung der Zollbehörden vernichtet, zerstört worden oder unwiederbringlich verloren wurde. Gemäß Art. 206 Abs. 2 ZK entstand ebenfalls keine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenermäßigte oder -freie Ware aufgrund ihrer Verwendung zu besonderen Zwecken in den zollrechtlich freien Verkehr überführt worden war und mit Zustimmung der Zollbehörden aus- oder wiederausgeführt wurde.<sup>134</sup>

## **(2) Erlöschen gemäß Art. 233 und 234 ZK**

Art. 233 UAbs. 1 ZK führte die verschiedenen Erlöschenstatbestände einer Zollschuld aus. Genannt wurden in Art. 233 UAbs. 1 lit. a-d ZK die Entrichtung und der Erlass des Abgabebetrags, die Ungültigkeitserklärung der Zollanmeldung, die Beschlagnahme, Einziehung, Vernichtung, Zerstörung oder das unwiederbringliche Verlorengehen der noch nicht überlassenen Waren sowie die Beschlagnahme und Einziehung von Waren bei dem vorschriftswidrigen Verbringen von Waren, für die nach Art. 202 ZK eine Zollschuld entstanden war. Erfasst wurden in Art. 233 UAbs. 1 ZK außerdem die gerichtlich festgestellte Zahlungsunfähigkeit des Zollschuldners (geregelt in den einzelstaatlichen Insolvenzordnungen) und die Verjährung, die dem Erlöschen der Zollschuld gleichkam (Art. 221 Abs. 3 S. 1 ZK).<sup>135</sup>

Neben den Erlöschenstatbeständen des Art. 233 ZK kamen für das Erlöschen einer Präferenzzollschuld nach Art. 216 Abs. 1 ZK die besonderen Voraussetzungen des Art. 234 ZK in Betracht.<sup>136</sup>

### **dd) Erhebung des Zollschuldbetrages**

Die Erhebung des Zollschuldbetrages wurde in den Art. 217-232 ZK geregelt. Sie umfasste in einem ersten Schritt die fristgerechte Berechnung und buchmäßige Erfassung der Abgabebeträge durch die zuständigen Zollbehörden (Art. 217-220 ZK). Bei der buchmäßigen Erfassung handelte es sich um eine innerdienstliche Tätigkeit der Zollbehörden, unmittelbar nach Vorliegen der erforderlichen Angaben den Abgabebetrag des Zollschuldners zu berechnen und in die Bücher einzutragen (Art. 217 Abs. 1 ZK). Für die Entstehung der Abgaben war die buch-

---

134 Witte: Art. 206 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 2ff.; zu Abs. 2, Rn. 16ff.

135 Dazu Deimel: Art. 233-234 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 5f., 15ff.

136 Vgl. für die Voraussetzungen des Art. 234 ZK Witte: Art. 234 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 1ff.

mäßige Erfassung unbeachtlich, sie musste jedoch vor Mitteilung an den Zollschuldner erfolgen.<sup>137</sup> Art. 220 ZK regelte die Möglichkeit einer nachträglichen buchmäßigen Erfassung.<sup>138</sup>

Die buchmäßige Erfassung dient der unionsweiten Gleichbehandlung aller Zollschuldner sowie der einheitlichen Feststellung der sich aus den Abgabenbeträgen ergebenden Eigenmittel der EU.<sup>139</sup> Mit dem Zeitpunkt der Erfüllung der Bedingungen der Zollvorschriften für die buchmäßige Erfassung des Betrages der Abgabe und dessen Mitteilung an den Abgabenschuldner erlangt die Union einen Anspruch auf Abführung dieser Eigenmittel.<sup>140</sup>

Auf die buchmäßige Erfassung folgte gemäß Art. 221 ZK in einem zweiten Schritt die Mitteilung der ermittelten Abgabenbeträge an den Zollschuldner, dem infolgedessen gemäß Art. 222 ZK eine Zahlungsfrist zur Entrichtung der Zollschuld gesetzt wurde. Die Art. 223ff. ZK regelten die Modalitäten der Entrichtung des Abgabenbetrags.<sup>141</sup>

## **b) Erstattung oder Erlass der Abgaben**

Die Vorschriften über die Erstattung oder den Erlass von zu hoch entstandenen, mitgeteilten und ggf. entrichteten Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nehmen die Funktion eines Korrektivs ein, um dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zugunsten der Zollbeteiligten gerecht zu werden. Eine abschließende

---

137 EuGH, Urt. v. 28.01.2010, Rs. C-264/08, Slg. 2010 I-736 (Direct Parcel Distribution Belgium), Rn. 26; Urt. v. 16.07.2009, verb. Rs. C-124/08, C-125/08, Slg. 2009 I-6793 (Snauwaert und Deschaumes), Rn. 23; Urt. v. 23.02.2006, Rs. C-201/04, Slg. 2006, I-2049 (Molenbergatie), Rn. 49; Urt. v. 20.10.2005, Rs. C-247/04, Slg. 2005 I-9089 (Maatschappij Traffic), Rn. 26; *Alexander*: Art. 217 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 3.

138 Vgl. dazu auch *Lux*: Erlass/Erstattung von Zöllen und Absehen von der Nacherhebung, Zur Reform der Verfahrensvorschriften, in: AW-Prax 2003, 373.

139 *Alexander*: Art. 217 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 1ff.; so auch im Rahmen des UZK, *Alexander*: Vorbemerkungen zu Art. 101 bis 115 UZK, in: Witte, Zollkodex der Union (UZK), Rn. 1f.

140 Art. 1, 2 Abs. 1 VO (EG, EURATOM) Nr. 609/2014 des Rates vom 26.05.2014 zur Festlegung der Methoden und Verfahren für die Bereitstellung der traditionellen, der MwSt.- und der BNE-Eigenmittel sowie der Maßnahmen zur Bereitstellung der erforderlichen Kassenmittel, ABl. 2014 L 168/39; EuGH, Urt. v. 14.04.2005, Rs. C-460/01, Slg. 2005, I-2613 (Kommission/Niederlande), Rn. 69f., 85ff.; Urt. v. 15.11.2005, Rs. C-392/02, Slg. 2005, I-9811 (Kommission/Dänemark), Rn. 59ff.; Urt. v. 14.04.2005, Rs. C-104/02, Slg. 2005, I-2689 (Kommission/Deutschland), Rn. 72ff., 89.

141 *Witte, Wolfgang*: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 1343.

Regelung erfolgte in den Art. 235-242 ZK, ergänzt durch Art. 877-912 ZK-DVO.<sup>142</sup>

Art. 235 ZK definierte die Begriffe der Erstattung und des Erlasses. Unter einer Erstattung wurde die Rückzahlung der gesamten oder anteilig entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben verstanden (Art. 235 lit. a ZK). Der Erlass erfasste zum einen die Entscheidung, aufgrund derer auf den gesamten oder anteiligen Zollschuldbetrag verzichtet wurde. Zum anderen konnte ein Erlass aus der Ungültigkeitserklärung buchmäßig erfasster, noch nicht entrichteter Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbeträgen in ihrer Gesamtheit oder von Teilbeträgen folgen (Art. 235 lit. b ZK).

Wurden Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben ganz oder teilweise erlassen, erlosch die Zollschuld für den betreffenden Betrag gemäß Art. 233 UAbs. 1 lit. b ZK. Eine durchgeführte Erstattung führte dazu, dass der Anspruch des Abgabenschuldners auf Rückzahlung des ohne rechtlichen Grund geleisteten Betrags erlosch. Zu Unrecht erlassene oder erstattete Abgaben hatten ein Wiederaufleben der Zollschuld gemäß Art. 242 ZK zur Folge und waren nachträglich buchmäßig zu erfassen (Art. 220 ZK).<sup>143</sup>

Die Vorschriften des ZK über den Erlass oder die Erstattung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben waren in Deutschland über entsprechende Verweise im Rahmen der jeweiligen Verbrauchsteuergesetze ebenfalls auf national geschuldete Abgaben anwendbar.<sup>144</sup> Hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer waren die Vorschriften für Zölle sinngemäß anzuwenden (§ 21 Abs. 2 UStG).<sup>145</sup>

---

142 *Alexander*: Vorbemerkungen zu Art. 235 bis 242 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 1; *Witte, Wolfgang*: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 1380; zu niedrig erfasste Abgaben wurden über die nachträgliche buchmäßige Erfassung abgewickelt, Art. 217-221 ZK, *Witte, Wolfgang*: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 1381, 1352ff.; zu der Rolle der Kommission bzgl. der Erstattung und des Erlasses von Abgaben vgl. *Baumann*: Entscheidungen der Europäischen Kommission über Erlass, Erstattung und Nacherhebung von Einfuhrabgaben.

143 *Witte, Wolfgang*: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 1387.

144 Vgl. Fn. 117 für die Verweisungsnormen; aufgrund der Umsetzung der RL 2008/118/EG, ABl. 2009 L 9/21 fanden die zollrechtlichen Erstattungs- und Erlassvorschriften des ZK seit dem 01.04.2010 auch bei der Einfuhr von Waren auf entstehende Verbrauchsteuern Anwendung. Hiervon ausgenommen wurde jedoch die Anwendung des Art. 239 ZK, dafür galten die §§ 163, 227 AO, *Alexander*: Vorbemerkungen zu Art. 235 bis 242 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 6.

145 § 14 Abs. 1 EUSTBV schrieb ausdrücklich die sinngemäße Anwendung der Art. 235-242 ZK und seiner Durchführungsvorschriften vor. Über § 14 Abs. 2 S. 1 EUSTBV wurde die Anwendung der Art. 235-242 ZK jedoch insoweit wieder begrenzt, als die Erstattung bzw. der Erlass von der Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG abhängig war. § 14 Abs. 2 S. 2 EUSTBV enthielt wiederum eine Abweichung hinsichtlich

Soweit sich entsprechende Regelungen zu der Erstattung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben auf europäischer und nationaler Ebene existierten, waren letztere nicht mehr anwendbar. Eine solche Überlagerung nationaler Vorschriften durch die Regelungen des Zollkodex betraf in dem Bereich der Erstattungs- und Erlassvorschriften insbesondere die Korrektur von Abgabenbescheiden, die Vorschriften zur Steuerfestsetzung und der Festsetzungsverjährung (§§ 129, 163-165, 169-171, 172-177 AO) sowie den Abgabenerlass aus Billigkeitsgründen (§ 227 AO).<sup>146</sup>

### aa) Erstattung oder Erlass gemäß Art. 236 ZK

Art. 236 ZK ließ als Grundtatbestand des Erstattungs- und Erlassrechts eine Erstattung oder einen Erlass der Abgaben in Betracht kommen, wenn der gezahlte Betrag nicht gesetzlich geschuldet (Art. 236 Abs. 1 UAbs. 1, 2 Var. 1 ZK) oder entgegen Art. 220 Abs. 2 lit. b ZK buchmäßig erfasst worden war (Art. 236 Abs. 1 UAbs. 1, 2 Var. 2 ZK). Beide Varianten setzten voraus, dass kein betrügerisches Verhalten der Beteiligten vorlag (Art. 236 Abs. 1 UAbs. 3 ZK). Art. 889-891 ZK-DVO ergänzten die Regelungen des Art. 236 ZK.

Als gesetzlich geschuldet i.S.d. Art. 236 Abs. 1 UAbs. 1, 2 Var. 1 ZK galten nur Abgaben, für die eine Zollschuld nach den Art. 201-206 ZK zum jeweiligen maßgebenden Zeitpunkt unter Berücksichtigung der entsprechenden Bemessungsgrundlage (Art. 214 Abs. 2 ZK) entstanden war. Bestand eine Differenz zwischen einer zu hohen buchmäßigen Erfassung und einem niedrigeren materiell geschuldeten Abgabebetrag, war diese Differenz nicht gesetzlich geschuldet und wurde erlassen oder erstattet. Eine solche Differenz konnte insbesondere durch Schreib- und Rechenfehler oder eine unrichtige Sachverhaltserfassung entstehen.<sup>147</sup>

Ein Erlass- oder Erstattungsfall nach Art. 236 Abs. 1 UAbs. 1, 2 Var. 1 ZK lag ebenfalls vor, wenn eine Zollschuld auf Grundlage einer Verordnung entstanden war, die später durch den EuGH für ungültig erklärt wurde. Dabei wirkt der durch

---

der Anwendung des § 14 Abs. 2 S. 1 EUSTBV für den Erstattungsfall des Art. 236 ZK, *Alexander*: Vorbemerkungen zu Art. 235 bis 242 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 5; dazu auch BFH, BFHE 192, 140; BFH/NV 2011, 875, Rn. 9.

146 *Alexander*: Vorbemerkungen zu Art. 235 bis 242 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 12f.; § 37 Abs. 2 AO wurde von Art. 236 ZK überlagert, BFH, BFH/NV 2011, 875, Rn. 9.

147 *Schulmeister*: Erlass und Erstattung von Einfuhrabgaben, Zum Inhalt der Art. 236, 237, 238, 239 Zollkodex, Teil 1, in: AW-Prax 2011, 322, S. 322ff.

das Gericht für unwirksam erklärte Teil einer Verordnung grundsätzlich rückwirkend und entfaltet eine *erga omnes*-Wirkung.<sup>148</sup> Der zum maßgebenden Zeitpunkt festgesetzte Abgabebetrag auf Grundlage der für ungültig erklärten Verordnung war damit nicht mehr gesetzlich geschuldet und zog eine entsprechende Erlass- oder Erstattungspflicht nach sich.<sup>149</sup> Die Rückwirkung kann durch den EuGH auf einen bestimmten Zeitraum begrenzt werden (Art. 264 Abs. 2 AEUV). Eine solche Begrenzung gilt jedoch nicht für Beteiligte, die zeitlich vor Ungültigkeitserklärung der Verordnung einen Rechtsbehelf gegen ihre Abgabenerhebung angestrengt hatten, der auf Grundlage dieser unwirksamen Vorschrift erlassen worden war.<sup>150</sup>

Eine unzulässige buchmäßige Erfassung i.S.d. Art. 236 Abs. 1 UAbs. 1, 2 Var. 2 ZK führte zu einer Erstattung oder einem Erlass der Abgaben, wenn einer der drei Fälle des Verbots buchmäßiger Erfassung des Art. 220 Abs. 2 ZK oder einer der vier Ausschlussgründe des Art. 217 Abs. 1 UAbs. 2, 3 ZK, auf den über Art. 220 Abs. 2 S. 1 ZK verwiesen wurde, vorlag.<sup>151</sup>

## **bb) Erstattung oder Erlass gemäß Art. 237-239 ZK**

Art. 237 ZK regelte den Fall der Erstattung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, wenn die Zollanmeldung nach Entrichtung der Abgaben für ungültig erklärt wurde. Als Voraussetzung für die Überführung einer Ware in ein bestimmtes Zollverfahren konnte eine Zollanmeldung nach Art. 59 ZK nur in Ausnahmefällen von den Zollbehörden für ungültig erklärt werden. Über Art. 66 Abs. 1 ZK wurde die Ungültigkeitserklärung vor Überlassung der Ware geregelt.

---

148 Schwarz: Art. 236 ZK, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Rn. 6; Cremer: Art. 264 AEUV, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Rn. 1ff.; bezieht sich die Ungültigkeitserklärung nur auf einen Teil einer Verordnung, bleibt die restliche Verordnung wirksam, EuGH, Urt. v. 15.02.2001, Rs. C-239/99, Slg. 2001, I-1197 (Nachi Europe), Rn. 27; zur Rückwirkung EuGH, Urt. v. 26.04.1994, Rs. C-228/92, Slg. 1994, I-1445 (Roquette Frères SA), Rn. 17; zur Wirkung einer vom EuGH für ungültig erklärten Verordnung Urt. v. 27.02.1985, Rs. C-112/83, Slg. 1985, 719 (Produits de Maïs), Rn. 16.

149 EuGH, Urt. v. 27.09.2007, Rs. C-351/04, Slg. 2007, I-7723 (Ikea Wholesale), Rn. 69; Alexander: Art. 236 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 15; Deimel: Art. 235-236 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 41.

150 EuGH, Urt. v. 26.04.1994, Rs. C-228/92, Slg. 1994, I-1445 (Roquette Frères SA), Rn. 19, 28-30.

151 Alexander: Art. 236 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 16; Deimel: Art. 235-236 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 45; Gellert: Art. 236 ZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 13.

Art. 66 Abs. 2 ZK i.V.m. Art. 251 ZK-DVO bestimmten, unter welchen Voraussetzungen eine Zollanmeldung nach Überlassung der Ware für ungültig erklärt werden konnte.<sup>152</sup>

Im Falle einer Zurückweisung von Waren, die schadhaft, nicht den für die Einfuhr zum Anlass genommenen Vertragsbedingungen entsprachen oder vor Überlassung beschädigt worden waren, bestand die Möglichkeit der Erstattung oder des Erlasses des Abgabebetrages gemäß Art. 238 Abs. 1 ZK. Diese Vorschrift stellte einen Erlass oder eine Erstattung von Einfuhrabgaben von Waren sicher, die aus den in Art. 238 ZK genannten Gründen erst gar nicht in den Wirtschaftskreislauf der EU gelangt waren und fand nur bei solchen Waren Anwendung, bei denen eine Zollschuld nach Art. 201 ZK, nicht jedoch nach den Art. 202-204 ZK entstanden war.<sup>153</sup>

Die Erstattung oder der Erlass von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben gemäß Art. 239 ZK betraf als Auffangtatbestand diejenigen Sonderfälle, die nicht über die Art. 236-238 ZK abgedeckt wurden und deren Umstände nicht auf betrügerischer Absicht oder offensichtlicher Fahrlässigkeit der Beteiligten beruhten. Art. 900 ZK-DVO enthielt einen abschließenden Katalog von Einzelfällen, in denen eine Erstattung oder ein Erlass in Betracht kam. Außerdem wurden die nationalen Zollverwaltungen ermächtigt, unter bestimmten Voraussetzungen auch außerhalb der Fallgruppen des Art. 900 ZK-DVO eine Erstattung oder einen Erlass des Abgabebetrages zu gewähren (Art. 899 Abs. 2 ZK-DVO). Art. 239 ZK stellte damit ein Korrektiv der Art. 236-238 ZK dar, indem er Billigkeitsentscheidungen ermöglichte und die vorgenannten Erstattungs- und Erlassstatbestände zugunsten der Einzelfallgerechtigkeit erweiterte.<sup>154</sup>

---

152 Eine Erstattung kam zudem über die weiteren Ausnahmefälle nach Art. 75 lit. a, 2. Anstr. ZK i.V.m. Art. 250 Abs. 2 ZK-DVO und Art. 182 Abs. 3 ZK i.V.m. Art. 842 Abs. 2 ZK-DVO in Betracht, Witte, *Wolffgang*: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 1414ff.

153 *Alexander*: Art. 238 ZK, in: Witte, *Zollkodex*, Rn. 1-4 und ausführlich zu den erfassten Waren und Voraussetzungen Rn. 5ff.; vgl. auch Art. 904 lit. a ZK-DVO der klarstellte, dass eine Erstattung oder Erlass über Art. 237 oder 238 ZK hinaus nicht allein aus rein wirtschaftlichen Erwägungen (insbesondere wenn ein Weiterverkauf nicht möglich war) gerechtfertigt werden konnte.

154 *Schulmeister*: Erlass und Erstattung von Einfuhrabgaben, Zum Inhalt der Art. 236, 237, 238, 239 *Zollkodex*, Teil 2, in: *AW-Prax* 2011, 358, S. 359ff.; in seiner Ausformung als Billigkeitsvorschrift überlagerte Art. 239 ZK die Billigkeitsregelungen in §§ 163, 227 AO; Witte, *Wolffgang*: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 1434ff.

### **cc) Sonderregelungen für den Erlass und die Erstattung von Kredit- und Säumniszinsen**

Sonderregelungen enthielt der ZK für die Erhebung von Kreditzinsen nach Art. 229 lit. b ZK und Säumniszinsen nach Art. 232 Abs. 1 lit. b ZK.

Kreditzinsen konnten aufgrund sachlicher Billigkeitsgründe erlassen werden (Art. 229 S. 3 ZK). Die Voraussetzungen für einen Erlass richteten sich dabei nach nationalem Recht, in Deutschland nach § 234 Abs. 2 AO.<sup>155</sup> Ähnliches galt für Säumniszinsen, die ebenfalls aufgrund sachlicher Billigkeitsgründe erlassen werden konnten und deren Erlassvoraussetzungen sich in Deutschland nach § 227 AO richteten.<sup>156</sup> Entsprechendes galt, soweit nach dem ZK erhobene Kredit- und Säumniszinsen nach nationalen Bestimmungen im Zuge der Erstattung des Abgabebetrages ebenfalls zurückgezahlt wurden.<sup>157</sup>

## **2. Verzinsung des Erstattungsbetrages nach Art. 241 ZK**

Art. 241 ZK regelte die mögliche Verzinsung von Erstattungsbeträgen nach den Art. 236-239 ZK<sup>158</sup> zugunsten des Beteiligten, die den Zeitpunkt zwischen der Abgabentrachtung und der Rückzahlung durch die Zollbehörde betraf. Zwischen diesen beiden Zeitpunkten konnte ein längerer Zeitraum liegen<sup>159</sup> (beispielsweise musste der Beteiligte bei der Beantragung einer Erstattung oder eines Erlasses seiner Abgaben nach Art. 236 ZK eine Dreijahresfrist einhalten).

In seinem UAbs. 1 S. 1 sah Art. 241 ZK dabei den grundsätzlichen Ausschluss einer Verzinsung von Erstattungsbeträgen vor. Art. 241 UAbs. 1 S. 2 ZK enthielt Ausnahmeregelungen von diesem Nichtverzinsungsgrundsatz.

Art. 241 ZK ersetzte seine Vorgängerregelung in Art. 17a Erstattungs-/ErlassVO<sup>160</sup>. Sie sah neben der grundsätzlichen Nichtverzinsung von Erstattungsbeträgen und der bei ihrer Entrichtung gegebenenfalls erhobenen Kredit- und

---

155 AO-DV Zoll Nr. 1 zu § 234; FG Düsseldorf, ZfZ 2005, 97, S. 97; *Alexander*: Art. 229 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 3.

156 AO-DV Zoll Nr. 1 lit. d zu § 227; FG Hamburg v. 23.02.1999, IV 123/96, Rn. 41; *Deimel*: Art. 232 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 12.

157 *Alexander*: Art. 241 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 2.

158 *Deimel*: Art. 240-242 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 8; *Alexander*: Art. 241 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 1.

159 *Witte, Wolfgang*: Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 1448.

160 VO (EWG) Nr. 1430/79 des Rates vom 02.07.1979 über die Erstattung oder den Erlaß von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben, ABl. 1979 L 175/1; Art. 17a eingefügt durch Art. 25 Abs. 3 VO (EWG) Nr. 1854/89 des Rates über die buchmäßige Erfassung und die

Säumniszinsen die Möglichkeit einer Erstattungsverzinsung nach einzelstaatlichen Bestimmungen vor. Art. 241 S. 1 ZK (Verzinsung bei verspätetem Vollzug der Erstattung) und Art. 241 UAbs. 2 ZK (Berechnung des Zinsbetrages) wurden neu hinzugefügt.<sup>161</sup>

### **a) Art. 241 UAbs. 1 Satz 1 ZK**

Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK sah vor, dass im Falle einer Erstattung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben keine Zinsen auf den Erstattungsbetrag und gegebenenfalls bei dessen Entrichtung erhobene Kredit- und Säumniszinsen zu zahlen waren.

### **aa) Erstattungsbetrag**

Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK sah für den Erstattungsbetrag von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben grundsätzlich keine Verzinsung vor, soweit nicht ein Fall des Art. 241 UAbs. 1 S. 2 ZK vorlag.<sup>162</sup>

Der Hintergrund dieses Nichtverzinsungsgrundsatzes von Erstattungsbeträgen lässt sich anhand des sechsten Erwägungsgrundes der VO (EWG) Nr. 1854/89, durch deren Art. 25 Abs. 3 der Art. 17a der VO (EWG) Nr. 1430/79 eingefügt wurde, näher beleuchten. Dieser lautete in der Fassung des Entwurfes der Arbeitsgruppe für Wirtschaftsfragen des Rates auf der Tagung vom 11. und 12. März 1986<sup>163</sup> folgendermaßen:

„Angesichts der ständigen Entwicklung des Handelsverkehrs und der Notwendigkeit, die Waren so schnell wie möglich freizubekommen, wurden die Kontrollmethoden der Zolldienststellen so angepasst, dass die Dienststelle die Waren nur in sehr wenigen Fällen vor ihrer Freigabe prüft; die Kontrolle der Ordnungsmäßigkeit der Ein- und Ausfuhr wird so aufgeschoben und besteht am häufigsten in einer buchmäßigen Kontrolle, die die Nacherhebung einer Ergänzungsabgabe zur Folge haben kann. *Der Schuldner dieses Betrags hat nicht die eventuellen Folgen dieser Kontrollmethoden der Zolldienststellen zu tragen, und die nachträgliche buchmäßige Erfassung darf daher nicht zu einer Zahlung von Zinsen an*

---

Voraussetzungen für die Entrichtung der Eingangs- oder Ausfuhrabgaben bei Bestehen einer Zollschuld, ABl. 1989 L 186/1: „Bei der Erstattung von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben sowie von Kredit- oder Säumniszinsen, die bei ihrer Entrichtung möglicherweise erhoben wurden, durch die zuständigen Behörden gemäß dieser Verordnung entstehen für diese Behörden keine Zinsen. Jedoch können Zinsen entrichtet werden, wenn die einzelstaatlichen Bestimmungen dies vorsehen“.

161 *Deimel*: Art. 240-242 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 2.

162 *Schwarz*: Art. 241 ZK, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Rn. 2.

163 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 48.

*die Zollbehörde führen.* Diese nachträgliche Kontrolle kann auch die Erstattung eines zu viel erhobenen Betrags zur Folge haben. Der zu viel erhobene Betrag ist auf der von dem Beteiligten angegebenen Bemessungsgrundlage errechnet worden. Dieser konnte wesentlich schneller über die Waren verfügen, als wenn sie vor der Freigabe geprüft worden wären. *Diese Erstattung darf daher auch nicht zu einer Zahlung von Zinsen durch die Zollbehörde führen.*<sup>164</sup>

Die kursiv hervorgehobenen Textpassagen wurden nicht in die endgültige Fassung der Erwägungsgründe der Verordnung übernommen.<sup>165</sup> Die Formulierungen des Entwurfs sowie die der endgültigen Fassung unterstreichen, dass der Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK als Teil eines Gleichgewichts zwischen dem Wirtschaftsteilnehmer und den Zollverwaltungen für die Fälle der Nacherhebung<sup>166</sup> entwickelt wurde. So sollte der Wirtschaftsteilnehmer nicht verpflichtet sein, Zinsen entrichten zu müssen, wenn die Zolldienststellen zugunsten einer zügigen Abwicklung des Zollverfahrens auf eine Prüfung vor Freigabe der Waren verzichteten, dies jedoch nach der späteren Prüfung eine Abänderung der anfänglichen Festsetzung nach sich zog und der Wirtschaftsteilnehmer Abgaben nachzahlen musste. Im Gegenzug dazu sollten die Zollbehörden ebenso wenig zur Zahlung von Zinsen verpflichtet sein, wenn sich aufgrund der Änderung der anfänglichen Festsetzung ein Erstattungsbetrag zugunsten des Wirtschaftsteilnehmers ergab.<sup>167</sup> Konkret bildeten Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK auf der einen Seite und

---

164 Wortlaut und Hervorhebung übernommen aus Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Fn. 23; vgl. auch Erwägungsgrund Nr. 6 des Vorschlags für eine Verordnung (EWG) des Rates über die buchmäßige Erfassung und die Voraussetzungen für die Entrichtung der Eingangs- und Ausfuhrabgaben bei Bestehen einer Zollschuld (KOM [84] 739 endg.), dem Rat von der Kommission am 11.01.1985 vorgelegt, ABl. 1985 C 41/5.

165 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Fn. 23.

166 Vgl. für die Definition des Begriffes der Nacherhebung *Baumann*: Entscheidungen der Europäischen Kommission über Erlass, Erstattung und Nacherhebung von Einfuhrabgaben, S. 16; im Rahmen des präferentiellen Warenverkehrs *Kirchhoff*: Zollpräferenzen und Vertrauensschutz, S. 117ff.; *Wolffgang*: Zollrecht, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 129 nennt für die Nacherhebung die Fälle der Abgabenerhebung, die wegen zu großen Arbeitsanfalls der Verwaltung nicht innerhalb der Erfassungsfristen (Art. 218, 219 ZK) buchmäßig erfasst werden können sowie die Erfassung des Abgabebetrag mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag; zur nachträglichen buchmäßigen Erfassung nach dem ZK *Alexander*: Art. 220 ZK, in: Witte, Zollkodex.

167 Dieses Gleichgewicht gilt laut Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 52 unter „normalen Bedingungen für die Anwendung der Elemente, die für die Festsetzung der Zollschuld notwendig sind, unter der stillschweigenden Voraussetzung [als] gerechtfertigt, dass nicht der rechtliche Rahmen für diese Elemente, sondern nur die Berechnung oder einzelne Bedingungen dieser Elemente oder der erfolgten Festsetzung in Frage gestellt wird“.

die Säumniszinsregelung gemäß Art. 232 Abs. 1 lit. b ZK auf der anderen Seite für diese Fälle ein solches Gleichgewicht, in dem möglichst für den Wirtschaftsteilnehmer wie auch für die Zollbehörden keine Zinsen anfallen sollten.<sup>168</sup> Dieses Gleichgewicht zwischen den Erstattungszinsen auf Seiten der Zollverwaltung und Säumniszinsen auf Seiten des Wirtschaftsbeteiligten bestätigte der EuGH insofern, als er den Anspruch auf Säumniszinsen gemäß Art. 232 Abs. 1 lit. b ZK dahingehend auslegte, dass „Säumniszinsen auf den Betrag der noch einzuziehenden Zollabgaben nach dieser Bestimmung nur für den Zeitraum erhoben werden dürfen, der auf den Ablauf der Frist für die Begleichung dieses Betrags folgt.“<sup>169</sup>

Inwieweit ein solches Gleichgewicht im zollrechtlichen Bereich gerechtfertigt ist, wird im Rahmen der neuen Erstattungszinsregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK im Zusammenhang mit dem vom EuGH entwickelten Grundsatz, nach dem Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben grundsätzlich verzinst werden müssen, noch zu diskutieren sein.<sup>170</sup>

### **bb) Kredit- und Säumniszinsen**

Der Grundsatz der Nichtverzinsung des Erstattungsbetrages von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben des Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK galt ebenfalls für erstattete Kreditzinsen (Art. 229 UAbs. 2 lit. b ZK) und Säumniszinsen (Art. 232 Abs. 1 lit. b ZK), soweit sie im Zuge der Entrichtung des Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrages erhoben wurden.

Aufgrund des in Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK enthaltenen Verweises auf die einzelstaatlichen Bestimmungen ergab sich in Deutschland hinsichtlich des zu erstattenden Betrages, dass die im Zuge des Abgabebetrags erhobenen Kredit- und Säumniszinsen nicht erstattet und damit erst recht nicht verzinst werden mussten, §§ 1 Abs. 3 S. 1, 3, Abs. 4, 233 S. 2 AO.<sup>171</sup> Dies hatte seinen Grund in der Qualifikation der Zinsen des ZK als steuerliche Nebenleistungen nach § 3 Abs. 4 AO, der eine Anwendung der Vorschriften der AO auf die nach dem ZK erhobenen Zinsen erlaubte. §§ 234 Abs. 1 S. 2, 240 Abs. 1 S. 4 AO ordneten damit auch für die nach dem ZK erhobenen Kredit- und Säumniszinsen an, dass eine Herabsetzung von Abgaben nicht zur Folge hatte, dass die in diesem Zusammen-

---

168 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 48ff. und Fn. 24.

169 EuGH, Urt. v. 31.03.2011, Rs. C-546/09, Slg. 2011, I-2531 (Aurubis Balgaria), Rn. 34.

170 Vgl. Teil 3, S. 247.

171 *Deimel*: Art. 240-242 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 11.

hang erhobenen Säumniszuschläge oder Stundungszinsen entsprechend herabzusetzen waren.<sup>172</sup> Da im Ergebnis also Säumnis- und Kreditzinsbeträge bei Erstattung ihrer zugrunde liegenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbeträge nach deutschem Recht nicht erstattet wurden, entsprach der die Kredit- und Säumniszinsen einschließende Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK den deutschen Regelungen der AO.

## **b) Art. 241 UAbs. 1 Satz 2 ZK**

Art. 241 UAbs. 1 S. 2 ZK enthielt eine Ausnahmeregelung des in Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK geregelten Nichtverzinsungsgrundsatzes. Zinsen wurden danach gemäß Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 1. Anstr. ZK gewährt, wenn eine Erstattungsentscheidung verspätet vollzogen wurde. Außerdem verwies Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK auf die jeweiligen einzelstaatlichen Regelungen, die eine Verzinsung der Erstattungsbeträge abweichend von Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK vorsehen konnten.

### **aa) Verzinsung bei verspätetem Vollzug der Erstattung**

Gemäß Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 1. Anstr. ZK wurde der Erstattungsbetrag verzinst, wenn einem Erstattungsantrag stattgegeben wurde, diese Entscheidung jedoch nicht innerhalb von drei Monaten nach ihrem Ergehen vollzogen wurde.

Abzustellen war dabei auf den Entscheidungszeitpunkt der zuständigen nationalen Zollbehörde. Darauf, ob auch die Kommission mit dem in Frage stehenden Fall befasst war, kam es für diesen Zeitpunkt nicht an (Art. 908 Abs. 2 ZK-DVO).<sup>173</sup> Für die Berechnung der Frist war die FristenVO heranzuziehen.<sup>174</sup>

#### **(1) Fristbeginn**

Uneinigkeit besteht darüber, wann die Frist des „Ergehens“ der stattgebenden Entscheidung beginnt. Als Fristbeginn kommen die innerdienstlichen Schlusszeichnung der verfügenden Zollbehörde und die Bekanntgabe der Entscheidung an den Beteiligten in Betracht.

---

<sup>172</sup> *Alexander*: Art. 241 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 2; BT-Drs. 14/7341, S. 17.

<sup>173</sup> *Alexander*: Art. 241 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 3; zu der Vorlage an die Kommission nach den Art. 905-909 ZK-DVO *Alexander*: Art. 239 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 45ff.; zu Art. 908 Abs. 2 ZK-DVO vgl. Rn. 49.

<sup>174</sup> FristenVO, VO (EWG, EURATOM) Nr. 1182/71 des Rates vom 03.06.1971 zur Festlegung der Regeln und Fristen, Daten und Termine, ABl. 1971 L 124/1; *Gellert*: Art. 241 ZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 6; *Alexander*: Art. 241 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 4.

Für einen Fristbeginn zum Zeitpunkt der innerdienstlichen Schlusszeichnung der verfügenden Zollbehörde spricht zunächst der Wortlaut des Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 1. Anstr. ZK, der mit der Formulierung des „Ergehens“ auf den Zeitpunkt der Entscheidungsfindung selbst hindeutet. Auch die englische („of the date of adoption of that decision“) sowie die französische („à partir de l'adoption de ladite décision“) Sprachfassung der Vorschrift lassen einen Fristbeginn zu diesem Zeitpunkt vermuten.<sup>175</sup>

Beginnt die Frist erst mit Bekanntgabe der stattgebenden Entscheidung an den Beteiligten,<sup>176</sup> entspräche dies dem Fristbeginn in ähnlich gelagerten Fällen wie z.B. in Art. 236 Abs. 2 ZK oder Art. 238 Abs. 4 ZK. In diesen Fällen wurde für den Fristbeginn des Antrags auf Erstattung oder Erlass von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben auf die „Mitteilung der Abgaben an den Zollschuldner“ abgestellt.<sup>177</sup> Ebenfalls spreche die Definition der „Entscheidung“ (Art. 4 Nr. 5 ZK) für einen Fristbeginn mit Bekanntgabe der Entscheidung an den Beteiligten. Danach besteht eine Entscheidung aus einer „hoheitliche[n] Maßnahme auf dem Gebiet des Zollrechts zur Regelung eines Einzelfalls mit Rechtswirkung für eine oder mehrere bestimmte oder bestimmbare Personen“. Die Rechtswirkung einer Entscheidung, und damit einhergehend der Fristbeginn, entstehe damit erst mit Mitteilung an den Beteiligten.<sup>178</sup>

Dem Verweis auf die ähnlich gelagerten Fälle der Art. 236 Abs. 2 ZK und Art. 238 Abs. 4 ZK kann neben Aspekten der Wortlautauslegung auch mit teleologischen Argumenten begegnet werden. Der sich von Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 1. Anstr. ZK unterscheidende Wortlaut der Art. 236 Abs. 2 und Art. 238 Abs. 4 ZK könnte gerade gewählt worden sein, um auf einen abweichenden Fristbeginn des Art. 241 ZK hinzuweisen.<sup>179</sup> Eine Erklärung für diese sich unterschei-

---

175 *Deimel*: Art. 240-242 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 24; *Gellert*: Art. 241 ZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 5; *Alexander*: Art. 241 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 4.

176 *Schwarz*: Art. 241 ZK, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Rn. 3.

177 *Alexander*: Art. 236 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 37; *Alexander*: Art. 238 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 20.

178 So *Niestedt*: Art. 116 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 15 zur Nachfolgeregelung des Art. 241 ZK, jedoch entsprechen sich die Definitionen der „Entscheidung“ in Art. 4 Nr. 5 ZK und Art. 5 Nr. 39 UZK bezüglich der Rechtswirkung.

179 *Gellert*: Art. 241 ZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 5, der den Verweis auf die sich unterscheidenden Wortlaute der Art. 236 Abs. 2 und Art. 238 Abs. 4 ZK im Verhältnis zu Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 1. Anstr. ZK als Argument für den Fristbeginn im Zeitpunkt der innerdienstlichen Schlusszeichnung der Behörde nutzt.

denden Formulierungen kann sich zudem aus dem Sinn und Zweck einer Fristsetzung ergeben. Eine gesetzlich vorgesehene Frist muss in einer Weise ausgestaltet sein, dass sie durch die sie betreffende Behörde oder Privatperson grundsätzlich vom ersten bis zum letzten Tag voll ausgeschöpft werden kann. Gleichzeitig muss eine Frist den Handlungszeitraum der betroffenen Behörden oder Personen tatsächlich begrenzen. Ist also beispielsweise eine gesetzliche Frist von zwei Wochen vorgesehen, darf ein zu früh angelegter Fristbeginn oder ein zu später Zeitpunkt des Fristendes nicht dazu führen, dass tatsächlich eine Frist entsteht, die diesen gesetzlich vorgesehenen Zeitraum überschreitet. Im Rahmen der Art. 236 Abs. 2 ZK und Art. 238 Abs. 4 ZK erhält der Zollbeteiligte eine Frist, innerhalb derer er einen Erlass- oder Erstattungsantrag bei der zuständigen Zollbehörde stellen kann. Dem Zollbeteiligten ist es erst ab dem Zeitpunkt möglich, die Frist voll auszuschöpfen, ab dem er weiß, ob und in welcher Höhe er überhaupt Zollabgaben zu entrichten hat. Im Rahmen des Art. 241 ZK erhält jedoch die Behörde eine Frist, den stattgegebenen Erstattungsantrag zu vollziehen. Die eigene Entscheidung der Behörde, dass dem Erstattungsantrag stattgegeben wurde, muss ihr nicht erst mitgeteilt werden. Sie kann aus diesem Grund schon ab dem Zeitpunkt der innerbehördlichen Schlusszeichnung, in der entschieden wird, dass dem Erstattungsantrag stattgegeben wird, die vollen drei Monate ausschöpfen. Die innerbehördliche Schlusszeichnung des Art. 241 ZK ist daher dem Zeitpunkt der Mitteilung an den Zollbeteiligten i.S.d. Art. 236 Abs. 2 ZK und Art. 238 Abs. 4 ZK gleichzusetzen. Aus diesem Grund ist es auch unschädlich, dass eine Entscheidung der Zollbehörden nach Art. 4 Nr. 5 ZK erst mit Bekanntgabe an den Beteiligten ihre Rechtswirkung erlangte, da, anders als bei Art. 236 Abs. 2 ZK und Art. 238 Abs. 4 ZK, nicht dem Beteiligten, sondern der Zollbehörde eine Frist auferlegt wird.

Im Ergebnis ist damit festzuhalten, dass die Frist mit der innerdienstlichen Schlusszeichnung der verfügenden Zollbehörde beginnt.

## **(2) Vollziehen der Entscheidung und Fristende**

Hinsichtlich des Entscheidungsvollzugs wird einerseits der Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung des Erstattungsbetrages an den Beteiligten als relevant angesehen, andererseits auf den Zeitpunkt des Tätigwerdens der Behörde abgestellt.

Die Annahme, die Entscheidung sei zum Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung des Erstattungsbetrages an den Beteiligten vollzogen, wird mit dem Wortlaut des Art. 235 lit. a ZK begründet. Dieser stelle bei der Begriffsbestimmung der Erstattung auf die Rückzahlung der entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben ab. Voraussetzung für den Vollzug der Entscheidung sei, dass die Behörde den

Erstattungsbetrag ordnungsgemäß zurückgezahlt habe, der Betrag also auf dem Konto des Beteiligten gutgeschrieben worden sei.<sup>180</sup>

Hinsichtlich des Zeitpunktes des Tätigwerdens der Behörde wird zum einen explizit auf das Tätigwerden der Behörde abgestellt<sup>181</sup> und zum anderen von einer „ordnungsgemäßen Rückzahlung“ ausgegangen, bei dessen Vorliegen es auf den tatsächlichen Geldeingang bei dem Beteiligten nicht mehr ankomme.<sup>182</sup> Damit kommt es nach der letztgenannten Ansicht ebenfalls auf das ordnungsgemäße Tätigwerden der Behörde und nicht auf die tatsächliche Rückzahlung an, die einen Geldeingang beim Beteiligten voraussetzt. Gegen diese Auffassung wird jedoch vorgebracht, dass sie nicht mit dem Wortlaut des Art. 235 lit. a ZK in Einklang zu bringen sei.<sup>183</sup>

Nicht nur der Wortlaut des Art. 235 lit. a ZK spricht für ein Ende der Frist mit Rückzahlung und damit der Gutschrift der entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben auf dem Konto des Beteiligten. Die Rückzahlungsanweisung stellt die letzte Handlung der Behörde dar, die noch in ihrer Sphäre liegt. Um der Möglichkeit gerecht zu werden zu können, die Frist voll auszuschöpfen, könnte für den Vollzug daher auf den Zeitpunkt der Rückzahlungshandlung, also das Tätigwerden der Behörde abgestellt werden. Bei Fristen, die der Zollbeteiligte einzuhalten hat, müssen Anträge oder Zahlungen jedoch grundsätzlich bis zum Ende der Frist bei den Zollbehörden eingegangen sein.<sup>184</sup> Dies muss daher auch für die Fristeinhaltung der Zollbehörden gelten. Im Ergebnis ist damit für den Vollzug der Entscheidung auf die Rückzahlung des Abgabebetrag, also auf den Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto des Beteiligten abzustellen.

## **bb) Verweis auf die einzelstaatlichen Bestimmungen**

Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK eröffnete den Mitgliedstaaten durch den Verweis auf die einzelstaatlichen Bestimmungen die Möglichkeit, abweichende Zinsregelungen zur Anwendung kommen zu lassen.

---

180 Schwarz: Art. 241 ZK, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Rn. 4; Deimel: Art. 240-242 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 24; Alexander: Art. 241 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 4.

181 Huchatz: Art. 241 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 4 (5. Aufl. 2009).

182 Gellert: Art. 241 ZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 7.

183 Deimel: Art. 240-242 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 24, Fn. 7.

184 Im Rahmen des Art. 236 Abs. 2 ZK musste der Antrag des Beteiligten innerhalb der Antragsfrist bei der Zollstelle eingehen, Alexander: Art. 236 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 37; die Entrichtung des Abgabebetrag musste innerhalb der Frist erfolgen, Alexander: Art. 222 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 1.

Der Verweis auf einzelstaatliches Recht führte dazu, dass in diesen Fällen die rechtsvereinheitlichende Wirkung der Verordnung durchbrochen wurde. Dies hatte zur Folge, dass sich die nationalen Bestimmungen stark voneinander unterscheiden konnten und die Wirtschaftsbeteiligten aus dem für sie anwendbaren nationalen Recht einer vorteilhaften oder im Vergleich zu den Vorschriften in anderen Mitgliedstaaten einer für sie nachteilhaften Regelung ausgesetzt sein konnten.<sup>185</sup> Zugleich ist zu berücksichtigen, dass das europäische Zollrecht im Wege des indirekten Verwaltungsvollzuges durch die nationalen Zollbehörden vollzogen wird. Eine gewisse Divergenz, die sich zwangsläufig aus den unterschiedlichen Verwaltungs- und Regelungsstrukturen der Mitgliedstaaten ergibt, ist damit nicht zu verhindern. Dies gilt auch für die nationalen Regelungen, die solche des europäischen Zollrechts ergänzen. Ein Verweis auf einzelstaatliche Bestimmungen ist damit nicht nur im Lichte einer die Harmonisierung erschwerenden oder durchbrechenden Wirkung zu sehen, sondern vielmehr auch als Anerkenntnis des indirekten Verwaltungsvollzugs und der damit einhergehenden Autonomie der Mitgliedstaaten, die ihnen zu einem gewissen Grad zugesprochen wird und notwendig ist, um einheitliche Regelungen mithilfe verschiedener Verwaltungs- und Rechtssysteme vollziehen zu können.

In Deutschland kamen über den Verweis die Zinsregelungen der Abgabenordnung zur Anwendung. Als wichtigstes Gesetz des deutschen allgemeinen Steuerrechts hat die AO im Rahmen des europäischen Zollrechts nicht nur bei dem Verweis auf einzelstaatliche Bestimmungen an Bedeutung gewonnen, sondern es füllt insbesondere auch die verfahrensrechtlichen Lücken aus, die durch fehlende Regelungen auf europäischer Ebene entstehen.<sup>186</sup> Im Rahmen des Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK stellte sich damit die Frage, welche einzelstaatlichen Zinsbestimmungen über diesen Verweis Anwendung fanden.

### **(1) Grundsatz der Verzinsung gemäß § 233 AO**

Die Vorschriften über die Verzinsung nach der AO werden in den §§ 233-239 AO geregelt. § 233 AO stellt den allgemeinen Grundsatz auf, dass Ansprüche aus dem Steuerverhältnis nur verzinst werden, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist (§ 233 S. 1 AO).<sup>187</sup> Ansprüche, die sich aus steuerlichen Nebenleistungen (§ 3

---

185 Aus diesem Grund lehnt *Deimel*: Art. 240-242 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 2 den Verweis auf die einzelstaatlichen Regelungen ab.

186 Die AO wird daher auch als „Mantelgesetz des Steuerrechts“ bezeichnet, *Schönknecht, Küchenhoff*: Lehrbuch Abgabenrecht für Zölle und Verbrauchsteuern, Rn. 12, zum Anwendungsbereich der AO Rn. 14ff.

187 BFH, BFHNV 2010, 827, Rn. 14.

Abs. 4 AO) und den entsprechenden Erstattungsansprüchen ergeben, unterliegen gemäß § 233 S. 2 AO keiner Verzinsung.<sup>188</sup> Über § 3 Abs. 4 Nr. 8 AO werden ausdrücklich die Zinsen auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben im Sinne des ZK (heute UZK) als steuerliche Nebenleistung eingeordnet.

## **(2) Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen gemäß § 233a AO**

Trotz des Wortlautes der Überschrift der Verzinsung von Steuererstattungen des § 233a AO handelt es sich bei dieser Norm nicht um diejenige einzelstaatliche Bestimmung, auf die über Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK verwiesen wurde.

§ 233a AO regelt die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen vor Fälligkeit der Steuerschuld. Die Norm betrifft die sog. Vollverzinsung.<sup>189</sup> Sie ist relevant, da zwischen dem gesetzlich festgelegten, für alle Steuerpflichtigen einheitlichen Entstehungszeitpunkt der Steuern und ihrer grundsätzlich nach Festsetzung eintretenden Fälligkeit der Abschlusszahlung unterschiedlich lange Zeiträume liegen. Dies führt aufgrund der individuellen Festsetzungsbescheide und der davon abhängigen Fälligkeitszeitpunkte zu einer faktischen Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen. § 233a AO soll diese Ungleichbehandlung in Form objektiver Zins- und Liquiditätsvorteile ausgleichen, indem diejenigen Steuerpflichtigen, bei denen die Fälligkeit später eintritt als für andere, nach Ablauf einer Karenzzeit entsprechende Nachzahlungszinsen entrichten müssen. Umgekehrt werden denjenigen Steuerpflichtigen Erstattungszinsen gezahlt, die nach Ablauf der Karenzzeit eine Erstattung erhalten.<sup>190</sup>

Mangels Nennung der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben des ZK in § 233a Abs. 1 S. 1 AO kam die Verzinsung von Erstattungsbeträgen über den Verweis des Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK nach dieser Vorschrift nicht in Betracht.<sup>191</sup> Die Vorschrift bezieht sich auf eine Verzinsung zwischen Steuerschuldentstehung und deren Festsetzung und hat ihren Grund in dem Ausgleich des zeitlichen Abstandes zwischen Entstehung und Fälligkeit der Steuer. Sie erfasst damit nicht

---

188 Vgl. in diesem Zusammenhang auch FG Bremen, Urt. v. 15.08.2018, 1 K 69/18 (2).

189 *Koenig*: § 233a AO, in: Koenig, Abgabenordnung, Rn. 7.

190 *Rüsen*: § 233a AO, in: Klein, Abgabenordnung, Rn. 1ff.; BT-Drs. 11/2157, S. 118; gegen diese Vorschrift wurden in der Vergangenheit verfassungsrechtliche Bedenken laut, vgl. z.B. BFH, BFH/NV 1994, 445; BFH, BStBl II 1995, 490 mwN und ist auch heute noch Kritik ausgesetzt, *Loose*: Funktion der steuerlichen Nebenleistungen für den Steuervollzug, in: Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, S. 207ff.

191 *Deimel*: Art. 240-242 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 27; *Rüsen*: § 233a AO, in: Klein, Abgabenordnung, Rn. 8; BFH, BFHE 226, 205, S. 208.

Steuerarten, die in der Regel zeitnah nach ihrer Entstehung festgesetzt werden, zu denen insbesondere auch Zölle und Verbrauchsteuern gehören.<sup>192</sup> Zudem bezog sich die Erstattungszinsregelung des Art. 241 ZK auf schon entrichtete, und damit notwendigerweise auch festgesetzte Abgabebeträge, die dem Zollschuldner später wieder auf Grundlage einer gesetzlich geregelten Erstattungsvorschrift zurückgezahlt wurden.<sup>193</sup>

### **(3) Prozesszinsen und Erstattungsbeträge gemäß § 236 AO**

Der Verweis des Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK auf die einzelstaatlichen Bestimmungen ließ in Deutschland die Zinsregelung des § 236 AO zur Anwendung kommen.<sup>194</sup>

Obwohl eine Verzinsung rückständiger Staatsleistungen mangels eines entsprechenden allgemeinen Rechtsgrundsatzes grundsätzlich nicht gewährt wird,<sup>195</sup> bestimmt § 236 AO in seinem Abs. 1 S. 1, dass bei der Erstattung einer festgesetzten Steuer oder Gewährung einer Steuervergütung durch oder auf Grund einer rechtskräftigen gerichtlichen Entscheidung der zu erstattende oder zu vergütende Betrag vom Tag der Rechtshängigkeit an bis zum Auszahlungstag verzinst wird. § 236 Abs. 1 S. 2 AO regelt den Fall, dass der zu erstattende Betrag erst nach Eintritt der Rechtshängigkeit entrichtet wird. Eine Verzinsung beginnt dann mit dem Tag der Zahlung. § 236 Abs. 2 AO hebt hervor, dass neben der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Verwaltungsaktes oder der Erledigung durch Erlass des beantragten Verwaltungsaktes (Abs. 2 Nr. 1) auch die Herabsetzung einer festgesetzten Steuer und die damit einhergehende Erstattung durch einen

---

192 *Heuermann*: § 223a AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 1, 5, 17; *Wagner*: § 233a AO, in: Kühn/von Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Rn. 1ff.; BFH, BFHE 226, 205, S. 206.

193 Die Nichtanwendbarkeit des § 233a AO gilt gemäß § 21 Abs. 2 UStG ebenfalls für die Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer, obwohl diese eine besondere Form der in § 233a Abs. 1 S. 1 AO angeführten Umsatzsteuer darstellt (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG), *Deimel*: Art. 240-242 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 27; BFH, BFHE 226, 205, S. 206.

194 BFH, BFH/NV 2002, 1624, S. 1625; FG Bremen, EFG 1992, 503, S. 504; *Heuermann*: § 236 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 11; *Gellert*: Art. 241 ZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 8; *Alexander*: Art. 241 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 6; *Schwarz*: Art. 241 ZK, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Rn. 5; *Gellert*: Zollkodex und Abgabenordnung, S. 207f.; *Henke, Huchatz*, in: ZfZ 1996, 226, S. 232; *Streck, Olgemöller*, in: DStR 1996, 1105, S. 1110; *Friedrich*, in: StuW 1995, 15, S. 20.

195 BFH, BFH/NV 2014, 1713, Rn. 15; BFHE 204, 1, S. 3; *Heuermann*: § 236 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 10.

nicht angegriffenen Folgebescheid (Abs. 2 Nr. 2 lit. a) verzinst werden müssen.<sup>196</sup> Für die Zinspflicht nach § 236 AO ist es daher über die Regelung des § 236 Abs. 2 AO ausreichend, dass die herbeigeführte Steuerermäßigung Gegenstand eines in der Hauptsache erledigten Rechtsstreits war. Sie muss nicht unmittelbar durch den gerichtlichen Ausspruch herbeigeführt worden sein.<sup>197</sup> § 236 Abs. 3 AO enthält eine Ausschlussregelung für die Zinszahlung. § 236 Abs. 4 AO regelt die Anrechnung der nach § 233a AO für denselben Zeitraum gezahlten Zinsen. § 236 Abs. 5 AO stellt klar, dass eine Änderung des Zinsbescheides nach Abschluss des Rechtsbehelfsverfahrens nicht mehr möglich ist.

Die Vorschrift soll es dem Gläubiger eines Erstattungsanspruches ermöglichen, mithilfe der Zinszahlung eventuelle Kapital- und Nutzungseinbußen ab dem Eintritt der Rechtshängigkeit auszugleichen. Sie gewährt dem Steuerpflichtigen eine Gegenleistung für die Überlassung des Kapitals an den Staat in Form von zu viel gezahlten Steuern oder nicht gewährten Steuervergütungen und entspricht damit dem Rechtsgedanken der Prozesszinsregelung des § 291 BGB.<sup>198</sup> Dabei kommt es für das Entstehen des Zinsanspruches nicht darauf an, ob tatsächlich ein Zinsnachteil entstanden ist.<sup>199</sup> Dies schließt bei Eintritt eines konkreten Schadens die

---

196 § 236 Abs. 2 Nr. 2 lit. b AO wird § 236 Abs. 2 Nr. 2 lit. a AO gleichgesetzt. Abs. 2 Nr. 2 lit. b betrifft den Fall, dass eine erfolgreiche Klage gegen den Einkommen-(Körperschaft-)steuerbescheid zu einer Änderung des Gewerbesteuerermessbescheides führt und daraufhin die Gewerbesteuer herabgesetzt und erstattet wird, *Heuermann*: § 236 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 6; VGH Kassel, NVwZ 1995, 1230, S. 1230; § 236 Abs. 2 Nr. 2 lit. b AO ist jedoch nicht auf den Bereich der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, und damit nicht in Bezug auf Art. 241 ZK, anwendbar, *Gellert*: Zollkodex und Abgabenordnung, S. 208.

197 *Koenig*: § 236 AO, in: Koenig, Abgabenordnung, Rn. 26; laut BFH, BFHE 238, 499, S. 502; 204, I, S. 4 handelt es sich bei Abs. 2 um eine Rechtsgrundverweisung auf Abs. 1.

198 BFH, BFHE 238, 499, S. 501; 175, 496, S. 498; das BVerwG (NJW 1998, 3368) sieht in der Prozesszinsregelung des § 291 BGB einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, der auch im Rahmen öffentlich-rechtlicher Geldforderungen zur Anwendung kommen kann, soweit die jeweiligen Fachgesetze keine diesem Grundsatz entgegenstehende Regelungen enthalten, was bei § 236 AO jedoch der Fall ist, dazu *Grüneberg*: § 291 BGB, in: Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, Rn. 2; *Heuermann*: § 236 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 5; *Koenig*: § 236 AO, in: Koenig, Abgabenordnung, Rn. 1.

199 FG Düsseldorf, EFG 2011, 104, Anm. *Rosenke*: Prozesszinsen bei Vorsteuerabzugsberechtigung des Erstattungsgläubigers, Anm. zu FG Düsseldorf, 4 K 885/10 AO, in: EFG 2011, 104; *Koenig*: § 236 AO, in: Koenig, Abgabenordnung, Rn. 1.

Möglichkeit der Geltendmachung von Folgenbeseitigungs- und Schadensersatzansprüchen jedoch nicht aus.<sup>200</sup>

**(a) Herabsetzung der festgesetzten Steuer oder Gewährung einer Steuervergütung**

§ 236 Abs. 1 AO setzt zunächst voraus, dass entweder in Folge einer Herabsetzung einer (über Abs. 2 Nr. 2 im Folgebescheid) festgesetzten Steuer ein Erstattungsanspruch besteht oder eine Steuervergütung gewährt wird.

Bei Steuern handelt es sich nach § 3 Abs. 1 AO um „Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft“. Grundsteuer und Gewerbesteuer sind als Realsteuern über § 3 Abs. 2 AO, Einfuhr- und Ausfuhrabgaben des ZK (heute UZK) über § 3 Abs. 3 AO von diesem Steuerbegriff erfasst. Keine Steuern sind daher Beiträge, Gebühren, sonstige Verwaltungsabgaben, Geldstrafen oder Haftungsschulden<sup>201</sup>. Steuerliche Nebenleistungen werden aufgrund des Nichtverzinsungsgrundsatzes aus § 233 S. 2 AO auch von § 236 AO nicht erfasst.<sup>202</sup>

Wird eine Steuer herabgesetzt, muss sie zuvor durch einen Steuerbescheid festgesetzt (§ 155 Abs. 1 AO) oder angemeldet (§ 150 Abs. 1 AO)<sup>203</sup> worden sein.<sup>204</sup> Eine festgesetzte Steuer wird herabgesetzt, wenn zugunsten des Steuerpflichtigen die Höhe des Steuerbetrages im Festsetzungsbescheid durch oder aufgrund einer rechtskräftigen Entscheidung vermindert wird. Der Grund für die Herabsetzung

---

200 *Loose*: § 236 AO, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 2; *Rüsken*: § 236 AO, in: Klein, Abgabenordnung, Rn. 2.

201 BFH, BStBl. II 1998, 2, S. 3f. (Haftungsschulden); zur Anwendbarkeit des § 236 AO auf Haftungsansprüche vgl. auch *Loose*: § 236 AO, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 4 mwN.

202 *Heuermann*: § 236 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 10; *Koenig*: § 236 AO, in: Koenig, Abgabenordnung, Rn. 11; ausführlich zum Steuerbegriff *Driën*: § 3 AO, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 6ff.

203 Über § 168 S. 1 AO wird die Steueranmeldung der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichgesetzt.

204 Ausführlich *Heuermann*: § 236 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 12ff.

ist unbeachtlich, kann sich also aus materiell- oder verfahrensrechtlichen Umständen ergeben.<sup>205</sup> Eine Herabsetzung liegt ebenfalls bei einer Aufhebung der Steuerfestsetzung mangels einer bestehenden Steuerschuld vor.<sup>206</sup>

§ 236 Abs. 2 Nr. 2 lit. a AO kommt zur Anwendung, wenn eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung oder ein durch einen unanfechtbaren Verwaltungsakt erledigter Rechtsstreit bewirkt, dass die in einem Folgebescheid festgesetzte Steuer herabgesetzt wird. Im Unterschied zu § 236 Abs. 1 AO bezieht sich die gerichtliche Entscheidung oder der unanfechtbare Verwaltungsakt nicht auf das Merkmal der Herabsetzung der Steuerfestsetzung, sondern auf den Grundlagenbescheid. Wird im Rahmen eines Rechtsstreites über einen Grundlagenbescheid i.S.d. § 171 Abs. 10 AO eine unanfechtbare Entscheidung gefällt, durch die die Herabsetzung der Steuer im Folgebescheid nach § 182 Abs. 1 AO bewirkt wird, kommt die Zinspflicht zur Anwendung. Die Herabsetzung der Steuer im Folgebescheid wird damit so behandelt, als wäre die Steuerfestsetzung des Folgebescheids Gegenstand des gerichtlichen Verfahrens gewesen.<sup>207</sup>

Neben der Herabsetzung einer festgesetzten Steuer kommt für die Anwendung des § 236 Abs. 1 AO auch die Gewährung einer Steuervergütung in Betracht. Steuervergütungen sind keine Steuern i.S.d. § 3 Abs. 1 AO. Über § 1 Abs. 1 AO unterliegen sie jedoch den Regelungen der AO. Bei ihnen handelt es sich um Ansprüche des Vergütungsberechtigten (§ 43 S. 1 AO) aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) gegen das öffentlich-rechtliche Gemeinwesen. Hierzu zählen z.B. Ansprüche auf Kindergeld (§ 31 S. 3 EStG) oder über die entsprechende Anwendung der Vorschriften der AO Ansprüche auf die Wohnungsbauprämie (§ 8 Abs. 1 WoPG).<sup>208</sup> Eine Gewährung von Steuervergütungen liegt vor, wenn eine bereits gewährte Vergütung erhöht oder ein zu Unrecht ergangener

---

205 AEAO zu § 236 Nr. 1; BFH, BFHE 139, 240, S. 242; 241, 320, S. 322; *Heuermann*: § 236 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 15, dort auch zu der Problematik, ob es sich bei Billigkeitsmaßnahmen nach den §§ 163, 227 AO um eine „Herabsetzung“ i.S.d. § 236 AO handelt.

206 *Loose*: § 236 AO, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 9.

207 *Heuermann*: § 236 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 16; zu der Gleichsetzung des § 236 Abs. 2 Nr. 2 lit. a AO mit § 236 Abs. 2 Nr. 2 lit. b AO und die Unanwendbarkeit des § 236 Abs. 2 Nr. 2 lit. b AO im Rahmen von Art. 241 ZK vgl. Fn. 196.

208 *Heuermann*: § 236 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 17.

Rückforderungsbescheid aufgehoben wird und in diesem Zuge mit der Verpflichtungsklage eine Bewilligung des bis dahin abgelehnten Vergütungsanspruchs erstritten wird.<sup>209</sup>

## **(b) Gerichtliche Entscheidung**

Als weitere Voraussetzung muss eine gerichtliche Entscheidung ergangen sein, durch die oder aufgrund derer eine festgesetzte Steuer herabgesetzt, eine Steuervergütung gewährt wird oder ein in § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO genannter Fall einschlägig ist. Auch die Steuerherabsetzung oder -vergütung durch einen unanfechtbaren Verwaltungsakt, der infolge eines gerichtlichen Verfahrens ergangen ist, reicht aus. Der Zinsanspruch entsteht in diesen Fällen noch nicht mit Rechtshängigkeit, sondern mit Rechtskraft der gerichtlichen Entscheidung bzw. mit der Unanfechtbarkeit des Verwaltungsaktes, durch den sich der Rechtsstreit erledigt hat.<sup>210</sup> Kann der Steuerpflichtige allerdings schon im Einspruchsverfahren eine Herabsetzung oder Vergütung seines Steuerbetrages erreichen, ist ein Zinsanspruch nach § 236 AO mangels gerichtlicher Beteiligung sowohl in direkter als auch in analoger Anwendung ausgeschlossen.<sup>211</sup>

Eine Steuer wird *durch* eine gerichtliche Entscheidung herabgesetzt, wenn sie gemäß § 100 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 FGO im Urteil betragsmäßig niedriger festgesetzt wird.<sup>212</sup> Hebt das Gericht den die Steuer festsetzenden Verwaltungsakt auf und setzt das Finanzamt daraufhin die Steuer gemäß § 100 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 2 FGO herab, ergeht diese neue Festsetzung *auf Grund* einer gerichtlichen Entscheidung.<sup>213</sup>

Die Erledigung des Rechtsstreits durch Aufhebungs- oder Änderungsbescheid oder Erlass des beantragten Verwaltungsaktes nach § 236 Abs. 2 Nr. 1 AO setzt keine Beilegung des Rechtsstreits durch eine gerichtliche Entscheidung voraus. Vielmehr ist es ausreichend, wenn die zuständige Behörde den angefochtenen Verwaltungsakt noch während des finanzgerichtlichen Verfahrens (§ 132 S. 1 AO) aufhebt, ändert oder einen beantragten Verwaltungsakt zu diesem Zeitpunkt erlässt. Das Merkmal der „Erledigung des Rechtsstreits“ setzt jedoch voraus, dass die Parteien sich schon in einem gerichtlichen Verfahren gegenüber

---

209 *Loose*: § 236 AO, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 5; *Rüsen*: § 236 AO, in: Klein, Abgabenordnung, Rn. 12.

210 *Kögel*: § 236 AO, in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 18; BFH, BFHE 157, 322, Rn. 9.

211 BFH, BFH/NV 2007, 1267.

212 *Rüsen*: § 236 AO, in: Klein, Abgabenordnung, Rn. 16.

213 *Kögel*: § 236 AO, in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 19; *Rüsen*: § 236 AO, in: Klein, Abgabenordnung, Rn. 17.

stehen. Nicht ausreichend ist also eine außerprozessuale Aufhebung oder Änderung des in Frage stehenden Verwaltungsakts.<sup>214</sup>

Die Entscheidung des Gerichts muss für die Herabsetzung der Steuer nach § 236 Abs. 1, 2 AO oder die Steuervergütung ursächlich sein. Als nicht ausreichend werden Parallelverfahren oder Musterverfahren erachtet, die einen anderen oder sogar denselben Steuerpflichtigen betreffen. Ein Erstattungsbetrag wird im Ergebnis also grundsätzlich nur verzinst, wenn er als solcher auch Gegenstand des Verfahrens war.<sup>215</sup> Die Klageart (§§ 40 Abs. 1, 41 Abs. 1 FGO, §§ 579, 580 ZPO) ist dabei unerheblich.<sup>216</sup>

Formell rechtskräftig ist die Entscheidung eines Gerichts, wenn dessen Urteil mit ordentlichen Rechtsmitteln nicht mehr angefochten werden kann. Bei Verfahren vor dem Finanzgericht ist dies mit Ablauf der Rechtsmittelfrist der Fall, bei Verfahren vor dem BFH mit Verkündung oder Zustellung des Urteils.<sup>217</sup>

### **(c) Die Verzinsung**

Gegenstand der Verzinsung als Rechtsfolge des § 236 AO ist der zu erstattende oder zu vergütende Betrag. Die Höhe ergibt sich aus den Beträgen, um die die Steuer herabgesetzt bzw. die Steuervergütung gewährt wurde. Nur diese Beträge, der zu viel entrichtete Steuerbetrag im Rahmen der Erstattung oder der Betrag der zu wenig gewährten Steuervergütung, sind dabei zu verzinsen.<sup>218</sup>

Wie bei § 291 BGB beginnt der Zinslauf mit Rechtshängigkeit der Klage, die durch Erhebung derselben eintritt (§ 66 FGO).<sup>219</sup> Maßgeblicher Zeitpunkt für die Erhebung ist abweichend von §§ 253 Abs. 1, 261 Abs. 1 ZPO nicht die Zustellung der Klagschrift an den Beklagten, sondern gemäß § 64 Abs. 1 FGO der Eingang

---

214 *Heuermann*: § 236 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 22ff.

215 FG Köln, EFG 2004, 84, S. 85; BFH, BFHE 238, 499, S. 503f.; BFH/NV 2012, 1578, Rn. 4f.; ausführlich *Rüsen*: § 236 AO, in: Klein, Abgabenordnung, Rn. 15f.; *Kögel*: § 236 AO, in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 20; nicht verzinst wird dagegen der Erstattungsanspruch, der sich erst aus der Änderung oder Aufhebung der Steuerfestsetzung ergibt und damit in der Regel erst nach Abschluss des Verfahrens entsteht, *Heuermann*: § 236 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 7.

216 *Koenig*: § 236 AO, in: Koenig, Abgabenordnung, Rn. 6.

217 *Koenig*: § 236 AO, in: Koenig, Abgabenordnung, Rn. 7.

218 AEO zu § 236 Nr. 2; *Heuermann*: § 236 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 25.

219 *Loose*: § 236 AO, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 19.

der Klage bei Gericht.<sup>220</sup> Der Zinslauf beginnt mit dem Tag der Zahlung, wenn der zu erstattende Betrag erst nach Eintritt der Rechtshängigkeit entrichtet worden ist (§ 236 Abs. 1 S. 2 AO).<sup>221</sup> Der Zinslauf ist mit dem Tag beendet, an dem der zu erstattende oder zu vergütende Betrag ausgezahlt wird. Wird aufgerechnet, endet der Zinslauf mit dem Zeitpunkt, in dem die Forderungen in einer zur Aufrechnung geeigneten Weise einander gegenüber getreten sind (§§ 47, 226 Abs. 1 AO i.V.m. § 389 BGB).<sup>222</sup>

Die Berechnung der Zinsen bestimmt sich nach § 238 AO. Nach dieser Vorschrift sind ab Beginn des Zinslaufes für jeden vollen Monat 0,5% Zinsen zu zahlen (§ 238 Abs. 1 S. 1, 2 AO). Die Beträge werden auf volle 50 Euro abgerundet (§ 238 Abs. 2 AO) und Zinsen unter 10 Euro gemäß § 239 Abs. 2 S. 2 AO nicht festgesetzt.

Soweit § 236 AO über den Verweis des Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK zur Anwendung kam, war die Regelung über die Zinshöhe des Art. 241 UAbs. 2 ZK anzuwenden.<sup>223</sup>

### **c) Art. 241 UAbs. 2 ZK**

Art. 241 UAbs. 2 ZK schrieb die Berechnung der Zinshöhe vor. Diese sollte sich an den Beträgen orientieren, die an den jeweiligen einzelstaatlichen Geld- und Kapitalmärkten gefordert wurde.

In Deutschland ordnete das BMF einen Zinssatz von 6% Jahreszinsen oder 0,5% je Monat an.<sup>224</sup> Das FG Düsseldorf hielt diesen Zinssatz jedenfalls dann für angebracht, soweit er den Zinssatz, der im maßgebenden Zeitraum gemäß den §§ 291 S. 2, 288 Abs. 1 S. 2 BGB anzuwenden gewesen wäre, nicht überschritt.<sup>225</sup>

---

220 *Brandis*: § 66 FGO, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 1; *Schallmoser*: § 66 FGO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 13.

221 *Dazu Kögel*: § 236 AO, in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 32.

222 *Heuermann*: § 236 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 28.

223 *Alexander*: Art. 241 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 7; *Gellert*: Zollkodex und Abgabenordnung, S. 211.

224 AO-DV Zoll Nr. 5 zu § 236.

225 FG Düsseldorf, EFG 2011, 104, S. 105.

### 3. Rechtsprechung zu Art. 241 ZK und den einzelstaatlichen Bestimmungen

Die Art. 241 ZK betreffende Rechtsprechung bezieht sich überwiegend auf die einzelstaatlichen Bestimmungen, die über Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK zur Anwendung kommen konnten<sup>226</sup> sowie mit der *Rs. Wortmann*<sup>227</sup> auf die Frage des Verhältnisses des Art. 241 ZK zu dem Grundsatz der Verzinsung von Steuererstattungsbeträgen des EuGH. Letztere Problematik basiert auf der durch den EuGH entwickelten Rechtsprechung, die eine Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben grundsätzlich vorsieht (Zinsgrundsatz des EuGH).<sup>228</sup> Dieser Grundsatz des EuGH widerspricht dem Wortlaut des Nichtverzinsungsgrundsatzes des Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK und steht ebenfalls nicht notwendigerweise im Einklang mit den nationalen Zinsregelungen, die über Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK zur Anwendung kommen konnten.

In Deutschland hat sich die Rechtsprechung des BFH von einer völligen Ablehnung eines sich unmittelbar aus dem Unionsrecht ergebenden Zinsanspruchs auf Erstattungsbeträge einer unionsrechtswidrig erhobenen Abgabe hin zur Anerkennung eines solchen Anspruchs gewandelt.<sup>229</sup> Grund für diese Kehrtwende war das Urteil des EuGH in der *Rs. Irimie*<sup>230</sup>, in dem dieser einen sich unmittelbar aus dem Unionsrecht ergebenden Zinsanspruch herleitete. Auf dieser Grundlage beschäftigte sich der EuGH im Rahmen der *Rs. Wortmann* mit der vom FG Düsseldorf<sup>231</sup> vorgelegten Frage, inwieweit Art. 241 ZK mit dem Zinsgrundsatz des EuGH zu vereinbaren war und welche Auswirkungen sich für die jeweiligen einzelstaatlichen Zinsbestimmungen ergaben, die als diesen Grundsatz durchführende Vorschriften über Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK ebenfalls dem Zinsgrundsatz des EuGH entsprechen mussten.

Dieser Abschnitt ist der Darstellung der soeben grob skizzierten Entwicklungslinien der Rechtsprechung gewidmet. Eine ausführliche Analyse und Bewertung in Bezug auf die Vereinbarkeit mit dem in der Rechtsprechung entwickelten, sich

---

226 FG Düsseldorf, EFG 2011, 104; BFH, BFH/NV 2002, 1624, S. 1625.

227 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann).

228 EuGH, Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (Irimie); Urt. v. 27.09.2012, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2012:591 (Zuckerfabrik Jülich u.a.); Urt. v. 19.07.2012, Rs. C-591/10, EU:C:2012:478 (Littlewoods Retail Ltd u.a.); Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (Test Claimants in the FII Group Litigation); Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, 410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.); ausführlich zu der Entwicklung dieses Grundsatzes Teil 2, S. 153.

229 Vgl. BFHE 219, 1; 251, 29; BFH/NV 2016, 440.

230 EuGH, Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (Irimie).

231 FG Düsseldorf, EuGH-Vorlage v. 24.06.2015, 4 K 3268/14 Z.

unmittelbar aus dem Unionsrecht ergebenden Zinsanspruch auf Erstattungsbeträge einer unionsrechtswidrig erhobenen Abgabe mit der Nachfolgerregelung des Art. 241 ZK, dem Art. 116 Abs. 6 UZK, erfolgt im dritten Teil dieser Arbeit.

**a) Entwicklung der BFH-Rechtsprechung im Hinblick auf die Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben**

In seiner Entscheidung I R 15/05 zu der Verzinsung erstatteter Abzugssteuern nach § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG 1997 stellte der BFH hinsichtlich des Verhältnisses gemeinschaftsrechtlicher Zinsvorschriften zu nationalen Vorschriften fest, dass ein Ausschluss der Verzinsung im Steuerabzugsverfahren mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht vereinbar sei. Dem Beschluss lag der Sachverhalt zugrunde, dass die Klägerin, eine Kapitalgesellschaft britischen Rechts mit Sitz und Geschäftsleitung in Großbritannien, einer deutschen Konzertveranstalterin Konzerte einer Musikgruppe zur Verfügung stellte. Die Konzertveranstalterin behielt von den der Klägerin zustehenden Vergütungen Körperschaftsteuer in der gesetzlich bestimmten Höhe im Wege des Steuerabzugs ein. Die Abzugssteuer wurde der Klägerin später erstattet, eine entsprechende Verzinsung jedoch durch das Bundesamt für Finanzen (mittlerweile Bundeszentralamt für Steuern) und durch Urteil des FG Köln<sup>232</sup> abgelehnt. Die Klägerin berief sich auf einen gemeinschaftsrechtlichen Anspruch auf Verzinsung der Erstattungsbeträge und sah den Ausschluss von einer Verzinsung als Verstoß gegen Art. 3 GG an.<sup>233</sup>

Der BFH entschied in diesem Fall, dass sich die Entschädigung für finanzielle Einbußen des Steuerpflichtigen, die aufgrund der Zahlung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben entstehen, mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Normierung allein nach innerstaatlichem Recht zu richten habe. Der nationale Gesetzgeber sei nicht gezwungen eine lückenlose Verzinsung von Erstattungsansprüchen zu gewährleisten. Der Ausschluss einer Verzinsung verletze daher auch nicht den gemeinschaftsrechtlichen Effektivitätsgrundsatz.<sup>234</sup>

In der zeitlich nachfolgenden Entscheidung der *Rs. Irimie* erkannte der EuGH die Vereinbarkeit einer nationalen Norm mit dem Unionsrecht nicht an, die die Verzinsung eines Erstattungsbetrags einer unionsrechtswidrig erhobenen Steuer insoweit beschränkte, als ab dem Datum des Folgetages des Antrags auf Erstattung der Steuer Zinsen zu zahlen waren.<sup>235</sup> Der EuGH begründete die Unvereinbarkeit

---

232 FG Köln, Urt. v. 27.01.2005, 2 K 3316/02.

233 BFH, Beschluss v. 18.09.2007, BFHE 219, 1, S. 2, 5.

234 BFH, Beschluss v. 18.09.2007, BFHE 219, 1, S. 3f., 6.

235 EuGH, Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (Irimie), Rn. 27.

dieser nationalen Norm mit dem Unionsrecht mit der Verletzung des Effektivitätsgrundsatzes. Eine Verletzung dieses Grundsatzes sei gegeben, wenn die Anwendung einer nationalen Norm dazu führe, dass finanzielle Einbußen aufgrund unionsrechtswidrig erhobener Abgaben nicht vollständig entschädigt würden. Eine vollständige Entschädigung liege grundsätzlich nur vor, wenn die erstatteten Abgaben vom Tag der Abgabenzahlung bis zum Tag der Erstattung verzinst würden. Ein solcher Anspruch auf Verzinsung ab dem Tag der zu Unrecht gezahlten Abgabenzahlung bis zum Zeitpunkt der Erstattung ergebe sich unmittelbar aus dem Unionsrecht.<sup>236</sup>

Auf Grundlage der *Rs. Irimie* sah der BFH in seiner Entscheidung VII R 32/14<sup>237</sup> hinsichtlich des Anspruchs auf Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben die BFH-Entscheidung I R 15/05 als überholt an. Damit erkannte der BFH den sich aus dem Unionsrecht unmittelbar ergebenden Anspruch auf Verzinsung des Erstattungsbetrages unionsrechtswidrig erhobener Abgaben ab dem Tag der zu Unrecht geleisteten Abgabenzahlung bis zur Erstattung der Abgaben an.<sup>238</sup>

### **b) Rs. Wortmann zu Art. 241 ZK und die auf diese Rechtssache bezogene nationale Rechtsprechung**

In seinem Urteil in der *Rs. Wortmann*<sup>239</sup> hatte der EuGH über ein Vorabentscheidungsersuchen des FG Düsseldorf zu entscheiden. Die Wortmann KG hatte in den Jahren 2006 bis 2012 Schuhe aus China und Vietnam in den zollrechtlich freien Verkehr der Union übergeführt und auf Grundlage der VO (EG) Nr. 1472/2006 Antidumpingzölle entrichtet. Der EuGH erklärte im Jahr 2012 diese Verordnung für teilweise ungültig, soweit sie u.a. die Brosmann Footwear Ltd. und Seasonable Footwear Ltd. betrafen,<sup>240</sup> von denen auch die durch die Wortmann KG eingeführten Schuhe hergestellt wurden. Die von der Wortmann KG entrichteten Antidumpingzölle wurden ihr auf Antrag für die Jahre 2007 und 2008 durch das Hauptzollamt Bielefeld erstattet. Einen weiteren Antrag auf Verzinsung

---

236 EuGH, Urт. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (*Irimie*), Rn. 22ff.; ausführlich Teil 2: B.I.5., S. 199.

237 BFH, Urт. v. 22.09.2015, BFHE 251, 291; bestätigt durch BFH, Beschluss v. 05.12.2017, VII B 85/17.

238 BFHE 251, 291, S. 297f.; ebenso die Parallelentscheidung v. 22.09.2015, VII R 33/14, BFH/NV 2016, 440; Anm. *Rüsken*: Anspruch auf Verzinsung des Erstattungsbetrags bei einer unionsrechtswidrig erhobenen Abgabe – Zucker-Produktionsabgabe, BFH, Urteil vom 22.9.2015, VII R 32/14, in: ZfZ 2016, 39, der auf S. 43 die Vereinbarkeit des Art. 241 ZK mit dieser Rechtsprechung in Frage stellt.

239 EuGH, Urт. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (*Wortmann*).

240 EuGH, Urт. v. 02.02.2012, Rs. C-249/10 P, EU:C:2012:53 (*Brosmann Footwear*).

dieser Erstattungsbeträge ab dem Zeitpunkt der Zahlung der Antidumpingzölle lehnte das HZA jedoch ab. Das in dieser Sache angerufene FG Düsseldorf<sup>241</sup> stellte fest, dass sich weder ein Zinsanspruch aus Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 1. Anstr. ZK ergebe, noch die Voraussetzungen für eine Verzinsung gemäß § 236 AO über den in Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK enthaltenen Verweis auf die einzelstaatlichen Bestimmungen vorlägen. Unter Berücksichtigung des sich aus dem Unionsrecht ergebenden, durch den EuGH entwickelten Anspruchs auf Verzinsung der Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben durch die Mitgliedstaaten stellte das FG die Frage, ob § 236 AO in Bezug auf den Grundsatz der Effektivität dahingehend auszulegen sei, dass eine Verzinsung der erstatteten Abgabebeträge ab dem Zeitpunkt der Zahlung der Abgabebeträge bis zum Zeitpunkt der Auszahlung der Erstattungsbeträge auch dann vorzusehen sei, wenn der Erstattungsanspruch im Rahmen des § 236 AO nicht eingeklagt worden war.<sup>242</sup>

Der EuGH entschied, dass im Falle der Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgabebeträge eine Verzinsung ab Entrichtung der Abgabebeträge durch die jeweilige einzelstaatliche Stelle gewährt werden muss. Der Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK finde in Fällen, in denen Abgabebeträge aufgrund einer für ungültig erklärten Verordnung unionsrechtswidrig erhoben und aufgrund dessen später erstattet werden, keine Anwendung. Das Gericht legte hierfür die Entstehungsgeschichte der Norm zugrunde. Grund für die Aufnahme des Art. 241 in den ZK sei gewesen, ein Gleichgewicht zwischen den Wirtschaftsbeteiligten und den Zollbehörden entstehen zu lassen, das bei einer nachträglichen Prüfung der Zollbehörden und möglicherweise daraufhin zu berichtigenden Abgaben sowohl den Wirtschaftsteilnehmer (Art. 232 Abs. 1 lit. b ZK) als auch die Zollbehörden (Art. 241 ZK) von der Zinspflicht hinsichtlich der nachzuzahlenden Beträge befreien sollte, soweit die Nachzahlung bzw. Erstattung innerhalb der festgelegten Frist erfolgt. Art. 241 ZK sei daher anders als in dem Nacherhebungsfall, in dem bereits entrichtete Zollabgaben nach der Überlassung der Waren aufgrund einer Neuberechnung erstattet werden müssen, hinsichtlich der Erstattung aufgrund einer für ungültig erklärten Verordnung nicht dahingehend auszulegen, dass eine Verzinsung grundsätzlich ausgeschlossen werde.<sup>243</sup> Des Weiteren regele die in diesem Fall einschlägige Erstattungsvorschrift des

---

241 FG Düsseldorf, EuGH-Vorlage v. 24.06.2015, 4 K 3268/14 Z; Anm. *Schulmeister*: Verzinsung von erstatteten Antidumpingzöllen, FG Düsseldorf zur Frage der Verzinsung eines Erstattungsanspruchs, in: AW-Prax 2015, 399.

242 FG Düsseldorf, EuGH-Vorlage v. 24.06.2015, 4 K 3268/14 Z, Rn. 17ff.

243 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 26ff.

Art. 236 ZK<sup>244</sup> eine Verzinsung der Erstattungsbeträge nicht ausdrücklich, sodass weder der in diesem Fall nicht anwendbare Art. 241 ZK, noch Art. 236 ZK einer Verzinsung im Falle der Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgabebeträge widersprechen. Aus diesem Grund bestehe im Falle unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobener Zölle die Pflicht der Mitgliedstaaten, Rechtsuchenden, die einen Anspruch auf Erstattung der entrichteten Beträge haben, eine Verzinsung dieser Erstattungsbeträge ab dem Zeitpunkt der Abgabentrachtung zu gewährleisten.<sup>245</sup>

Der *Rs. Wortmann* zeitlich nachfolgend hatte das hessische FG<sup>246</sup> über die Verzinsung rechtswidrig festgesetzter und erstatteter Einfuhrumsatzsteuer für die Dauer eines finanzgerichtlichen Verfahrens zu entscheiden. Die Klägerin hatte durch ein vorangegangenes Urteil<sup>247</sup> die Aufhebung eines Abgabenbescheides erreicht, mit dem der Beklagte Einfuhrumsatzsteuer für Luxusuhren festgesetzt hatte. Der Klägerin wurden aufgrund dieses vorangegangenen Klageverfahrens ihre bereits entrichteten Einfuhrumsatzsteuerbeträge erstattet. Im Anschluss beantragte sie die Verzinsung dieser Erstattungsbeträge ab dem Zeitpunkt der Rechtshängigkeit des vorherigen Verfahrens. Die Klägerin stützte sich hierbei auf Art. 241 UAbs. 1 S. 2 ZK, nach dem ihr eine Verzinsung gemäß § 236 Abs. 1 AO zustehe. Sofern das Gericht von einer Anwendbarkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK ausgehe, sei der Erstattungsbetrag ebenfalls nach § 236 AO zu verzinsen, da Art. 116 Abs. 6 UZK weder unmittelbar noch sinngemäß für die Einfuhrumsatzsteuer gelte und § 236 Abs. 1 AO ferner nicht durch Art. 116 Abs. 6 UZK überlagert werde. Art. 116 Abs. 6 UZK verstoße zudem gegen geltendes Europarecht, da sich aus der Rechtsprechung des EuGH ableiten lasse, dass der unionsrechtliche Grundsatz der Effektivität voraussetze, dass unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Abgaben zuzüglich Zinsen zu erstatten seien. Der Beklagte lehnte

---

244 Der EuGH stellte schon in früheren Entscheidungen fest, dass Antidumpingzölle, die aufgrund einer für ungültig erklärten Verordnung erhoben worden sind, nach Art. 236 ZK zu erstatten sind, EuGH, Urt. v. 14.06.2012, Rs. C-533/10, EU:C:2012:347 (CIVAD), Rn. 20f.; Urt. v. 27.09.2007, Rs. C-351/04, Slg. 2007, I-7723 (Ikea Wholesale), Rn. 69; vgl. zum Erstattungsstatbestand, der sich aus der AntidumpingVO ergibt *Felderhoff*: Erstattungsvoraussetzungen in der Antidumping-Grundverordnung, Präzisierung der Voraussetzungen durch das EuG-Urteil „LIS GmbH Licht Impex Service“, in: AW-Prax 2013, 222.

245 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 33ff.; ausführlich zu diesem Gleichgewicht vgl. Teil 1: A.II.2.a).aa), S. 90 und zu der Bewertung der *Rs. Wortmann* Teil 2: B.I.6., S. 201.

246 Hessisches FG, Urt. v. 23.07.2018, 7 K 1579/17; Anm. *Reimer*: Nochmals: Prozesszinsen auf erstattete Einfuhrabgaben, Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 23.07.2018, 7 K 1579/17, in: AW-Prax 2019, 29.

247 Hessisches FG, Urt. v. 08.06.2016, 7 K 356/13.

die Zinszahlung unter anderem mit der Begründung ab, § 236 AO werde auch in einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Sachen über den Verweis des § 21 Abs. 2 UStG von Art. 116 Abs. 6 UZK überlagert. Art. 116 Abs. 6 UZK verstoße weiterhin nicht gegen geltendes Europarecht, da im streitgegenständlichen Fall keine Verordnung der EU für ungültig oder nichtig erklärt und aus diesem Grund die Einfuhrumsatzsteuer nicht unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben worden sei.<sup>248</sup>

Das FG sprach der Klägerin unter Bezugnahme auf die *Rs. Wortmann* Zinsen auf die streitgegenständlichen Erstattungsbeträge ab dem Tag der Rechtshängigkeit bis zum Tag der Erstattung zu.<sup>249</sup> Es ließ dabei offen, ob Art. 241 ZK oder Art. 116 Abs. 6 UZK anzuwenden sei. Der Anspruch ergebe sich in jedem Falle aus dem unionsrechtlichen Grundsatz, wonach unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene und daraufhin erstattete Beträge zu verzinsen seien. Diesen Grundsatz habe der EuGH in mehreren Entscheidungen richterrechtlich geprägt und fortentwickelt. Ein solcher Verstoß gegen das Unionsrecht beschränke sich dabei nicht auf Fälle, in denen eine europäische Verordnung vom EuGH für ungültig oder nichtig erklärt worden sei. Aus dem Tenor des Urteils in der *Rs. Wortmann* ergäben sich keine Einschränkungen oder nähere Hinweise dahin gehend, dass ein Verstoß gegen Unionsrecht nur im Falle einer Ungültig- oder Nichtigerklärung von unionsrechtlichen Vorschriften gegeben sei. Er könne daher auch bei einer (einfachen) Verletzung gültiger unionsrechtlicher Vorschriften durch die Verwaltungsbehörde vorliegen. Entscheidend sei unter Verweis auf die *Rs. Irimie*<sup>250</sup> vielmehr, dass wirtschaftliches Kapital nicht zur Verfügung gestanden habe. Für den benachteiligten Steuerpflichtigen mache es regelmäßig keinen Unterschied, ob die Abgaben aufgrund einer unionsrechtswidrigen Rechtsgrundlage oder aufgrund eines unionsrechtswidrigen Verwaltungsaktes entrichtet worden seien.<sup>251</sup>

In einem weiteren Verfahren, in dem es um die Antragsfrist des Art. 236 Abs. 2 ZK im Falle der Nichtigerklärung einer Antidumpingverordnung durch den EuGH ging, betonte das FG Bremen unter Verweis auf die *Rs. Wortmann*, dass der Anwendungsbereich des Art. 241 ZK ausschließlich in Bezug auf Erstattungen im Falle der Nacherhebung von Zöllen eröffnet sei. Der unionsrechtliche Zinsanspruch verdränge daher in Fällen, in denen der Anwendungsbereich des

---

248 Hessisches FG, Urte. v. 23.07.2018, 7 K 1579/17, Rn. 2ff., 12ff.

249 Das Gericht nahm eine sinngemäße Anwendung des § 21 Abs. 2, 1. HS UStG auf die im streitgegenständlichen Verfahren festgesetzte EUSt an, Hessisches FG, Urte. v. 23.07.2018, 7 K 1579/17, Rn. 23.

250 EuGH, Urte. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (Irimie).

251 Hessisches FG, Urte. v. 23.07.2018, 7 K 1579/17, Rn. 18ff.

Art. 241 ZK nicht eröffnet sei, keine Regelung des ZK, sondern ergänze diesen vielmehr.<sup>252</sup>

Das FG Bremen<sup>253</sup> hatte zudem über die Geltendmachung von Zinsansprüchen in Bezug auf bereits erstattete und verzinsten Antidumpingzölle zu entscheiden. Die Klägerinnen waren der Ansicht, ihre geltend gemachten (Zins-)zinsansprüche seien nicht als steuerliche Nebenleistungen im Sinne des § 3 Abs. 4 AO zu qualifizieren. Die Zinsforderung begründe, da sie in dem aktuellen Verfahren nicht mehr als Neben- sondern nunmehr als Hauptforderungen geltend gemacht werde, einen selbstständigen Streitgegenstand. Die Forderung habe aus diesem Grund ihren Charakter als steuerliche Nebenleistung im Sinne des § 3 Abs. 4 AO verloren. Dieser Wechsel der rechtlichen Qualifizierung finde auch im Rahmen des § 233a AO Anwendung, da sich das Verzinsungsverbot nur auf Zinsen als steuerliche Nebenleistungen beziehe. Ein darüber hinausgehender Ausschluss einer Verzinsungspflicht hätte daher im Rahmen des § 233 AO ausdrücklich geregelt werden müssen.<sup>254</sup>

Das Gericht entschied, dass Zinsen auch dann als steuerliche Nebenleistungen im Sinne des § 3 Abs. 4 AO einzustufen seien, wenn sie als Hauptanspruch geltend gemacht werden. Maßgeblich für die Qualifizierung von Zinsen als steuerliche Nebenleistungen sei nicht die Form der prozessualen Geltendmachung der Zinsen als Hauptforderung, sondern vielmehr der materiell rechtliche Charakter von Zinsen, die stets als steuerliche Nebenleistungen zu qualifizieren seien. Auch aus dem Unionsrecht ergebe sich kein Anspruch auf eine solche Verzinsung. Die Bestimmungen der AO, die eine Verzinsung von steuerlichen Nebenleistungen ausschließen, gelten sowohl für sich aus dem Unionsrecht ergebende Zinsansprüche, als auch für rein innerstaatliche Sachverhalte, sodass durch die Regelungen bei der Durchsetzung eines unionsrechtlichen Anspruches keine Schlechterstellung gegenüber innerstaatlichen Sachverhalten erfolge.<sup>255</sup>

### **c) Bedeutung der Rechtsprechung für Art. 241 ZK**

Die Entwicklung der europäischen Rechtsprechung zur Anerkennung eines Anspruchs auf Verzinsung der Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben hat nicht nur zu einer Kehrtwende in der deutschen Rechtsprechung, sondern mit der *Rs. Wortmann* ebenso zu einer „Zweiteilung“ des Art. 241 ZK ge-

---

252 FG Bremen, Urt. v. 21.09.2017, 4 K 78/16 (2), Rn. 80ff.

253 FG Bremen, Urt. v. 15.08.2018, 1 K 69/18 (2).

254 FG Bremen, Urt. v. 15.08.2018, 1 K 69/18 (2), Rn. 12ff.

255 FG Bremen, Urt. v. 15.08.2018, 1 K 69/18 (2), Rn. 35ff.

führt. Auf die Fälle der Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben ist dieser laut EuGH nun nicht mehr anzuwenden. Eine Einschränkung für die restlichen Erstattungsfälle, die nicht auf einer ungültigen Verordnung beruhen, wurde dagegen auf europäischer Ebene nicht ausdrücklich vorgenommen.<sup>256</sup> Vielmehr wirkten sich die Entscheidungen auf die über den Verweis des Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK anwendbaren nationalen Normen aus und beschränkten insoweit ihren Anwendungsbereich, um eine Durchsetzbarkeit des unionsrechtlichen Anspruchs auf Verzinsung dieser Erstattungsbeträge im Falle unionsrechtswidrig erhobener Abgaben sicherstellen zu können.

Diese zu gewährleistende Durchsetzbarkeit des Zinsanspruchs ist jedoch gerade der Grund dafür, dass die Nichtanwendbarkeit des Art. 241 ZK sowie ggf. eine Modifizierung der entsprechenden nationalen Vorschriften in den soeben genannten Fällen als logische Konsequenz folgen musste, da nur auf diese Weise erreicht werden kann, dass ein solcher, durch den EuGH aufgestellter Grundsatz sowohl tatsächlich als auch rechtlich ausgefüllt und im letzten Schritt durch den Bürger unter der mitgliedstaatlichen Berücksichtigung des Effektivitäts- und Äquivalenzgrundsatzes in Anspruch genommen werden kann.<sup>257</sup>

Die Argumentation des EuGH in der *Rs. Wortmann* wirft jedoch im Hinblick auf die Entstehungsgeschichte des Art. 241 ZK Fragen auf. Die Norm wurde ursprünglich für Fälle konstruiert, die im Rahmen des Gleichgewichts zwischen Erstattungs- und Säumniszinsen bei nachträglicher Prüfung durch die Zollbehörden zu einer Veränderung des Abgabebetrag geführt haben. Die Nichtanwendbarkeit des Art. 241 ZK im Falle der Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben deutet im Umkehrschluss darauf hin, dass der EuGH entweder den Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 241 ZK auf alle anderen Erstattungsfälle anwendet – und damit auch auf diejenigen, die sich nicht aus dem Gleichgewicht zwischen Erstattungs- und Säumniszinsen ergeben, oder ihn in Zukunft im Rahmen der Nachfolgerregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK gänzlich auf sich aus diesem Gleichgewicht ergebende Fälle reduzieren könnte.

Diese Auslegungsfrage spiegelt sich auch in der nationalen Rechtsprechung wider, die unter Verweis auf die *Rs. Wortmann* ergangen ist. Während das FG Bremen<sup>258</sup> durch die Entscheidung des EuGH in der *Rs. Wortmann* eine konkrete

---

256 Allein die Formulierung in EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (*Wortmann*), Rn. 39 könnte andeuten, dass sich der EuGH auch auf die restlichen Erstattungsfälle beziehen möchte, soweit sie unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben wurden; vgl. Teil 3: A.II.1.b).aa), S. 283 sowie zur Auslegung des Tenors der *Rs. Wortmann* Hessisches FG, Urt. v. 23.07.2018, 7 K 1579/17, Rn. 20ff.

257 *Schulmeister*, in: AW-Prax 2015, 399, S. 400.

258 FG Bremen, Urt. v. 21.09.2017, 4 K 78/16 (2), Rn. 80ff.

Eingrenzung des Anwendungsbereichs des Art. 241 ZK auf Nacherhebungsfälle sieht, legt das hessische FG<sup>259</sup> jedenfalls den Tenor der *Rs. Wortmann* in Bezug auf das Kriterium eines „Verstoßes gegen das Unionsrecht“ weit aus und stellt unter Verweis auf die *Rs. Irimie* für die Bejahung eines Zinsanspruchs maßgeblich darauf ab, ob das wirtschaftliche Kapital dem Wirtschaftsbeteiligten zur Verfügung gestanden hat. Beide Urteile beziehen sich hinsichtlich der Anwendbarkeit des unionsrechtlichen Zinsgrundsatzes in zollrechtlichen Fällen ausdrücklich auf die Entstehungsgeschichte der Art. 241 ZK bzw. Art. 116 Abs. 6 UZK<sup>260</sup> und grenzen den Anwendungsbereich des Art. 241 ZK auf die Nacherhebungsfälle ein, wodurch in anderen Erstattungsfällen Raum für den Zinsgrundsatz des EuGH verbleiben soll. Diese Auslegung kommt insoweit den Wirtschaftsbeteiligten zugute, da der Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH in zollrechtlichen Erstattungsfällen im Grundsatz nun auch auf nationaler Ebene anerkannt wird.<sup>261</sup>

Damit zeigt sich, dass die Anwendung des Grundsatzes der Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben auf Art. 241 ZK nicht nur zu einer partiellen Nichtanwendbarkeit dieser Norm mit entsprechender Auswirkung auf die Anwendung nationaler Erstattungszinsvorschriften hat, sondern ebenfalls die Folgefrage aufwirft, ob Art. 241 ZK bzw. seine Nachfolgevorschrift Art. 116 Abs. 6 UZK in seiner Anwendbarkeit möglicherweise noch weiter zu beschränken ist, um mit dem Zinsgrundsatz des EuGH vereinbar sein zu können.<sup>262</sup>

#### **4. Die Anwendbarkeit der AO-Regelungen im Rahmen des Art. 241 ZK**

Festgestellt wurde bereits, dass die Zinsregelungen der AO im Rahmen des Art. 241 ZK anwendbar sein konnten. Der Fokus lag hierbei auf der Prozesszinsregelung des § 236 AO, auf den Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK verwies. Sie ging dem Grundsatz der Nichtverzinsung von Erstattungsbeträgen aus Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK vor, soweit die Voraussetzungen des § 236 AO erfüllt waren. Im Fall der Verzinsung bei verspätetem Vollzug der Erstattung war dagegen Art. 241 ZK unter den Voraussetzungen seines UAbs. 1 S. 2, 1. Anstr. anwendbar

---

259 Hessisches FG, Urt. v. 23.07.2018, 7 K 1579/17, Rn. 20.

260 Hessisches FG, Urt. v. 23.07.2018, 7 K 1579/17, Rn. 25; FG Bremen, Urt. v. 21.09.2017, 4 K 78/16 (2), Rn. 80ff.

261 Bzgl. der vom Hessischen FG, Urt. v. 23.07.2018, 7 K 1579/17 behandelten Prozesszinsen vgl. Teil 1: A.III.2.c).bb), S. 141.

262 Vgl. hierzu Teil 3, S. 247.

und ging entsprechenden nationalen Vorschriften vor. Art. 241 UAbs. 2 ZK regelte für beide Zinstatbestände des Art. 241 UAbs. 1 S. 2 ZK die Berechnung des Zinsbetrages und verwies insoweit auf die Beträge, die auf dem einzelstaatlichen Geld- und Kapitalmarkt gefordert würden.

Bezüglich der weiteren in der AO enthaltenen Vorschriften, die Höhe, Berechnung und Festsetzung der Zinsen (§§ 238, 239 AO) beinhalten, ist jeweils abzugrenzen, ob eine solche Norm auf nationaler Ebene durch eine speziellere Vorschrift im ZK überlagert wurde. Ist eine solche Überlagerung nicht eindeutig gegeben, muss für die konkrete nationale Norm festgestellt werden, ob sie auch im Rahmen des Art. 241 ZK mangels vorrangiger Bestimmungen des Unionsrechts (§§ 1 Abs. 3 S. 1, 3 Abs. 4 AO) zur Anwendung kommen sollte oder der ZK abschließende Regelungen enthielt, was eine Unanwendbarkeit der entsprechenden nationalen Vorschrift nach sich zog.<sup>263</sup>

#### a) Verhältnis des Art. 241 ZK zu § 238 AO

Hinsichtlich der Höhe der Zinsen im Rahmen der Verzinsung nach Art. 241 UAbs. 1 S. 2 ZK verdrängte die Regelung des Art. 241 UAbs. 2 ZK die nationale Vorschrift des § 238 Abs. 1 S. 1 AO nicht. Art. 241 UAbs. 2 ZK verwies bei der Berechnung des Zinssatzes auf die Regelungen des einzelstaatlichen Geld- und Kapitalmarktes und nahm insoweit keine konkretere Festlegung des Zinssatzes vor. Die Regelung der für die Zinserhebung erforderlichen Einzelheiten wurden aus diesem Grund über die Anwendung des § 238 Abs. 1 S. 1 AO ausgefüllt.<sup>264</sup> Gleiches galt für die Regelung des Zinslaufes in § 238 Abs. 1 S. 2 und 3 AO.<sup>265</sup>

Problematischer verhielt es sich mit der Abrundungsregel des § 238 Abs. 2 AO. Die AO-DV Zoll zu § 238 AO sah diese Regelung im Rahmen des Anwendungsbereiches des ZK als anwendbar an.<sup>266</sup> Dieser Auffassung wird jedoch entgegengebracht, dass eine solche Abrundung des zu verzinsenden Betrages im Rahmen des ZK nicht zur Anwendung kommen sollte. Hierfür spreche das Fehlen vergleichbarer Regelungen im ZK sowie eines Verweises auf einzelstaatliches

---

263 Dazu Henke, Huchatz, in: ZfZ 1996, 226, S. 227ff.

264 Gellert: Zollkodex und Abgabenordnung, S. 211; a.A. Deimel: Art. 240-242 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 11; Henke, Huchatz, in: ZfZ 1996, 226, S. 232.

265 Gellert: Art. 241 ZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 11; Deimel: Art. 240-242 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 11; Henke, Huchatz, in: ZfZ 1996, 226, S. 232.

266 AO-DV Zoll Nr. 3 zu § 238 (VSF S 03 00); so auch Deimel: Art. 240-242 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 11; Gellert: Art. 241 ZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 11.

Recht.<sup>267</sup> Argumentiert wird im Rahmen der Kreditzinsen außerdem mit dem Wortlaut des Art. 229 UAbs. 2 lit. b ZK. Dieser sah eine Zahlungserleichterung nur vor, soweit „zusätzlich zum Abgabebetrag Kreditzinsen erhoben werden“. Daraus lasse sich schließen, dass der zu verzinsende Abgabebetrag nicht zu kürzen sei.<sup>268</sup> Im Unterschied zu § 238 Abs. 1 AO regelt die Abrundungsregel des § 238 Abs. 2 AO keine Einzelheiten, die für die Festsetzung und Erhebung der Zinsen unbedingt erforderlich sind und stellte damit keine Regelungslücke dar, die durch nationale Vorschriften ausgefüllt werden musste. Mangels weiterer Anhaltspunkte, die eine Anwendung des § 238 Abs. 2 AO rechtfertigen würden, ist insbesondere auch im Hinblick auf die rechtsvereinheitlichende Wirkung des ZK davon auszugehen, dass die Abrundungsregel des § 238 Abs. 2 AO nicht zur Anwendung kommen sollte.

Im Ergebnis war im Rahmen des Art. 241 ZK allein § 238 Abs. 1 AO anzuwenden.

## **b) Verhältnis des Art. 241 ZK zu § 239 AO**

§ 239 Abs. 1 AO regelt, dass die für die Steuern geltenden Vorschriften auf Zinsen entsprechend anzuwenden sind. Die Anwendung der Steuervorschriften beschränkt sich dabei auf das Festsetzungsverfahren nach den §§ 155ff. AO.<sup>269</sup> Aufgrund des in Art. 217 Abs. 1 ZK geregelten Erfordernisses, dass die Abgabebeträge durch die Zollbehörden berechnet und buchmäßig zu erfassen waren, kamen die nationalen Festsetzungsregelungen für Zinsen über § 239 Abs. 1 S. 1 AO zur Anwendung. Dies galt auch für die entsprechend geregelten Festsetzungsfristen in § 239 Abs. 1 S. 2 AO, die mit Ausnahme der Nr. 1 auf die Zinsvorschriften nach dem ZK Anwendung fanden.<sup>270</sup> Auch § 239 Abs. 2 AO, nach dem eine Festsetzung des Zinsbetrages erst ab einem Betrag von mindestens 10 Euro erfolgt, wurde im Verhältnis zu Art. 241 ZK einhellig für anwendbar gehalten.<sup>271</sup>

Die Festsetzung der Zinsen durch die zuständige Zollbehörde fand damit mangels entsprechender Vorschriften im ZK gänzlich über das nationale Recht statt, so dass sich die Frage einer weiteren Abgrenzung zwischen der Anwendbarkeit des § 239 AO und Art. 241 ZK nicht stellt. In dieser Hinsicht unterscheidet sich

---

267 *Gellert*: Zollkodex und Abgabenordnung, S. 211f.

268 *Henke, Huchatz*, in: *ZfZ* 1996, 226, S. 233.

269 *Loose*: § 239 AO, in: *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 1.

270 *Gellert*: Zollkodex und Abgabenordnung, S. 212; *Deimel*: Art. 240-242 ZK, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 15.

271 *Gellert*: Art. 241 ZK, in: *Dorsch*, Zollrecht, Rn. 11; *Gellert*: Zollkodex und Abgabenordnung, S. 213; *Deimel*: Art. 240-242 ZK, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 15; *Henke, Huchatz*, in: *ZfZ* 1996, 226, S. 233.

§ 239 AO von § 238 AO, der die im ZK enthaltenen Vorschriften zu der Berechnung und Höhe der Zinsen nur ausfüllte und nur insoweit zur Anwendung kam, wie dies im Hinblick auf die Regelungen des ZK vorgesehen war.

## 5. Verwaltungsverfahren und Rechtsbehelfe

Aus dem zuvor erläuterten Verhältnis zwischen Art. 241 ZK zu den Regelungen der AO ergaben sich für das Verwaltungsverfahren bei der Verzinsung von Erstattungsbeträgen folgende anwendbare Vorschriften:

Eine Festsetzung der nach Art. 241 UAbs. 1 S. 2 ZK zu zahlenden Zinsen erfolgte durch Zinsbescheid, dessen Erlass sich nach den §§ 155 Abs. 1 S. 1, 239 Abs. 1 S. 1 AO richtete. Mangels vorrangiger Bestimmungen im ZK richtete sich über §§ 1 Abs. 3 S. 1, 3 Abs. 4 AO grundsätzlich auch die Korrektur von Zinsbescheiden nach den Vorschriften der AO (§§ 239 Abs. 1 S. 1, 172ff. AO).<sup>272</sup> Im Gegensatz zu einer den Zollschuldner belastenden Festsetzung von Säumnis- oder Kreditzinsen handelte es sich bei einer Festsetzung von Erstattungszinsen um einen den Zollschuldner begünstigenden Verwaltungsakt. Soweit dem Zollschuldner im Festsetzungsbescheid auf Grundlage seines Antrages Erstattungszinsen zugesprochen wurden, richteten sich Rücknahme, Widerruf und Änderung dieser Entscheidung daher vorrangig nach den Art. 8, 9 ZK.<sup>273</sup> Mit der Ausnahme des § 238 Abs. 2 AO waren bei der Berechnung, Höhe und Festsetzung von Erstattungszinsen nach Art. 241 ZK die §§ 238, 239 AO anzuwenden.

Als Rechtsbehelf stand dem Beteiligten, zu dessen Nachteil ein Festsetzungsbescheid gemäß Art. 241 UAbs. 1 S. 2 ZK erlassen wurde, eine Einspruchsmöglichkeit zu (Art. 243 Abs. 1 UAbs. 1, 245 ZK i.V.m. § 347 Abs. 1 S. 1 AO). Um eine nachteilige Entscheidung für den Zollbeteiligten im Sinne des Art. 241 ZK handelte es sich dann, wenn ihm Erstattungszinsen gänzlich verwehrt wurden oder ein niedrigerer Erstattungszinsbetrag festgesetzt wurde als beantragt. Der Beteiligte konnte zudem einen Untätigkeitseinspruch nach Art. 243 Abs. 1 UAbs. 2, 245 ZK i.V.m. § 347 Abs. 1 S. 2 AO einlegen, wenn er einen Antrag auf Festsetzung von Zinsen gestellt hatte und über diesen nicht innerhalb der Frist des Art. 6 Abs. 2 ZK entschieden worden war. War das Einspruchsverfahren für den Beteiligten erfolglos verlaufen, konnte er gemäß § 40 Abs. 1 FGO Verpflichtungsklage erheben.<sup>274</sup>

---

272 *Deimel*: Art. 240-242 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 15.

273 Umkehrschluss zu *Henke, Huchatz*, in: ZfZ 1996, 226, S. 233.

274 *Deimel*: Art. 240-242 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 17.

### **III. Die Erstattungszinsregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK**

Wie die Vorgängerregelung des Art. 241 ZK regelt Art. 116 Abs. 6 UZK als Sonderbestimmung eine mögliche Zinspflicht der Zollbehörden, wenn Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben nach den Vorschriften des UZK erstattet werden.

Im Übrigen gilt der vom EuGH entwickelte Grundsatz, dass Steuern, die unter Verstoß gegen das Unionsrecht an den Staat gezahlt wurden, dem Einzelnen zusätzlich der entsprechenden Zinsen zu erstatten sind. Dieser sich direkt aus dem Unionsrecht ergebende Anspruch ist durch die einzelnen Mitgliedstaaten unter Beachtung des Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatzes durchzuführen.<sup>275</sup>

#### **1. Voraussetzungen**

Die Regelung der Erstattungsverzinsung des Art. 116 Abs. 6 UZK kann nur zur Anwendung kommen, wenn eine Zollschuld für Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben zunächst entstanden ist, dem Zollschuldner zu einem späteren Zeitpunkt jedoch wieder erstattet wird. Die Regelungen über die Zollschuldentstehung, die Sicherheitsleistung, die Erhebung, Entrichtung, das Erlöschen der Zollschuld sowie über das Erstattungs- und Erlassrecht enthalten die Art. 77-126 UZK, ergänzt durch Art. 72-103 UZK-DelVO und Art. 147-181 UZK-DVO. Die Höhe der zu entrichtenden Abgaben wird über die Regelungen des Zolltarifrechts (GZT), des Zollwertrechts (Art. 69-76 UZK) und der Ursprungsvorschriften (Art. 59-66 UZK) bestimmt.<sup>276</sup>

#### **a) Entstehen und Erhebung des Zollschuldbetrages**

Das Entstehen, Nichtentstehen und die Erhebung des Zollschuldbetrages richten sich nach den Regelungen der Art. 77-107 UZK und Art. 72-88 UZK-DelVO. Für die sich durch diese Vorschriften ergebenden Abgaben muss der Zollschuldner aufkommen, der in Art. 5 Nr. 19 UZK als eine zur Erfüllung der Zollschuld verpflichteten Person legaldefiniert wird. Die Zollschuld (Art. 5 Nr. 18 UZK) begründet dabei eine persönliche Zahlungspflicht des Zollschuldners, die er aus seinem Vermögen zu erfüllen hat.<sup>277</sup>

---

<sup>275</sup> Vgl. Fn. 109.

<sup>276</sup> Witte, Henke, Kammerzell: Der Unionszollkodex (UZK), S. 85, 89, 95f.; Lux: Warenverkehr (Zollrecht), in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Rn. 75.

<sup>277</sup> Witte, Wolfgang: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. E 0003.

### aa) Begriff der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben

Art. 5 Nr. 20 UZK fasst unter den Begriff der Einfuhrabgaben die für die Einfuhr von Waren zu entrichtenden Abgaben und Art. 5 Nr. 21 UZK unter den Begriff der Ausfuhrabgaben die für die Ausfuhr von Waren zu entrichtenden Abgaben zusammen. Anders als Art. 4 Nr. 10 ZK werden in Art. 5 Nr. 20, 21 UZK die Abgaben zollgleicher Wirkung nicht mehr genannt. Auf diese Abgaben ist der UZK daher nur noch anwendbar, wenn er durch nationale Vorschriften der Abgabenerhebung für anwendbar erklärt wird oder unionsrechtliche, die Abgaben zollgleicher Wirkungen regelnde Bestimmungen vorhanden sind, diese Vorschriften jedoch keine besonderen Vorgaben in Bezug auf die Abgabenerhebung selbst enthalten.<sup>278</sup>

Nicht zu den Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben des UZK gehören Gebühren, neben die Zollschuld tretende Haftungstatbestände, steuerliche Nebenleistungen sowie nationale Abgaben, die bei der Einfuhr von Waren erhoben werden (insbesondere die Einfuhrumsatzsteuer und die besonderen Verbrauchsteuern). Die soeben genannten nationalen Vorschriften verweisen jedoch häufig auf die Regelungen des europäischen Zollrechts, sodass die Regelungen des UZK in diesen Fällen auch auf nationaler Ebene Anwendung finden können.<sup>279</sup>

### bb) Entstehen einer Zollschuld

Art. 77-79 UZK regeln die Entstehung von Einfuhrzollschulden, Art. 81-82 UZK die Entstehung von Ausfuhrzollschulden. Der grundsätzliche Aufbau der Zollschuldentstehungstatbestände wurde aus dem ZK übernommen. In den Absätzen 1 ist der jeweilige Entstehungstatbestand geregelt, die Absätze 2 bestimmen die Entstehungszeitpunkte und die Absätze 3 sowie teilweise auch die Absätze 4 den Zollschuldner. Außerdem enthält der UZK Vorschriften, die auf alle oder den Großteil der Entstehungstatbestände von Einfuhr- und Ausfuhrzollschulden Anwendung finden. Dazu gehören die Regelungen über Einfuhr- und Ausfuhrverbote oder -beschränkungen (Art. 83 UZK), die Inanspruchnahme der Zollschuldner als Gesamtschuldner (Art. 84 UZK), allgemeine und besondere Vorschriften für die Bemessung der Einfuhr- und Ausfuhrabgabenbeträge (Art. 85, 86 UZK) sowie der Ort der Zollschuldentstehung (Art. 87 UZK).<sup>280</sup>

---

278 *Lux*: Art. 5 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 65, 68; vgl. zu den Regelungen des ZK, Teil 1: A.II.1.a).aa), S. 76.

279 *Witte, Wolfgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. E 0007ff.; vgl. Fn. 117 für die nationalen Verweisungsnormen.

280 *Müller-Eiselt*: Art. 83 UZK, in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EU-Zollrecht, Rn. 2; vgl. für weitere Zollschuldentstehungstatbestände aufgrund von Abkommen sowie Sonderregelungen für Zollschuldentstehungstatbestände Fn. 118.

Eine Zollschild kann nur für abgabepflichtige Waren entstehen. Voraussetzung hierfür ist, dass für die Ware die Abführung eines Regelzollsatzes vorgesehen ist und im konkreten Fall eine Abgabenerfreierung aufgrund präferenzrechtlicher oder außertariflicher Regelungen nicht gewährt wird.<sup>281</sup> Für die Zollschildentstehungstatbestände gilt der Grundsatz der einmaligen Entstehung der Zollschild, um eine doppelte Abgabenbelastung einer Ware zu vermeiden.<sup>282</sup>

### **(1) Einfuhrzollschild gemäß Art. 77 UZK**

Eine Einfuhrzollschild nach Art. 77 Abs. 1 lit. a UZK entsteht, wenn eine Nicht-Unionsware zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen wird. Die Einzelheiten der Überlassung von Waren zum zollrechtlich freien Verkehr werden in den Art. 201ff. UZK geregelt. Eine ordnungsgemäße Überlassung bewirkt, dass Nicht-Unionswaren den inländischen Waren gleichstehen, indem sie den Status von Unionswaren erhalten.<sup>283</sup>

Nach Art. 77 Abs. 1 lit. b UZK entsteht eine Einfuhrzollschild, wenn eine Nicht-Unionsware in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung unter teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben überführt wird. Bei der in den Art. 230ff. UZK geregelten vorübergehenden Verwendung entsteht in der Regel keine Zollschild, da viele nur temporär in das Zollgebiet der Union eingeführte Gegenstände vollständig von der Einfuhrabgabepflicht befreit sind (z.B. persönliche Gebrauchsgegenstände, Ausstellungsgegenstände oder pädagogisches Material, Art. 207ff. UZK-DelVO). Eine Zollschild entsteht nach dieser Vorschrift für den Sonderfall, dass für Waren bei der Überführung in die vorübergehende Verwendung Einfuhrabgaben anfallen, dem Zollschildner jedoch eine teilweise Abgabenerfreierung gewährt wird. Die Abgabenhöhe richtet sich in diesen Fällen nach Art. 252 Abs. 1 UZK.<sup>284</sup>

### **(2) Einfuhrzollschilden gemäß Art. 78-79 UZK**

Eine Präferenzzollschild nach Art. 78 Abs. 1 UZK entsteht bei der Einfuhr von Nicht-Unionswaren aus Drittländern, wenn diese zur Herstellung von präferenzbegünstigten Waren in das Zollgebiet der Union eingeführt werden. Auf diese

---

281 Witte, *Wolfgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. E 1001ff.

282 Eine Zollschild kann danach aufgrund der ordnungsgemäßen Überführung einer Nicht-Unionsware in das jeweilige Zollverfahren nach Art. 77 UZK nur entstehen, wenn eine Zollschild aufgrund von Verfehlungen nach Art. 79 UZK nicht zuvor entstanden und nicht wieder erloschen ist, *Deimel*: Art. 77 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 2; EuGH, Urt. v. 06.09.2012, Rs. C-262/10, EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), Rn. 47.

283 *Lux*: Art. 5 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 77.

284 Witte, *Wolfgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. E 1030ff.

Weise sollen Doppelvergünstigungen beim Warenverkehr aufgrund von Präferenzabkommen zwischen Drittstaaten und der Union vermieden werden. Eine solche Doppelvergünstigung entsteht, wenn Waren im Zuge des Nichterhebungsverfahrens einfuhrabgabefrei aus einem Drittland eingeführt werden und bei der späteren Einfuhr in einen Drittstaat, der Partei eines Präferenzabkommens ist, nur mit einem günstigeren Präferenzzollsatz belastet wird.<sup>285</sup> Für eine Zollschuldentstehung nach Art. 78 Abs. 1 UZK muss es sich daher um eine Ware handeln, die ihren Ursprung nicht in der Union oder der betreffenden Partei des Präferenzabkommens hat, das Präferenzabkommen ein Drawback-Verbot enthält und entsprechende Präferenznachweise ausgestellt wurden.<sup>286</sup>

Art. 79 Abs. 1 UZK regelt die Zollschuldentstehung aufgrund fehlerhaften Verhaltens und fasst die ehemals in den Art. 202-205 ZK geregelten Verstöße in einer Norm zusammen. Eine Heilung der in Art. 79 UZK genannten Verstöße kann nicht mehr zu einem Nichtentstehen einer Zollschuld führen (ehemals Art. 859 ZK-DVO), sondern wird einheitlich über die Möglichkeit des Erlöschens der Zollschuld (Art. 124 UZK) abgedeckt.<sup>287</sup> Art. 79 Abs. 1 lit. a UZK erfasst dabei die Fälle des Nichterfüllens von Verpflichtungen, die auf das Verbringen der Ware in das Zollgebiet der Union, das Entziehen der Ware aus der zollamtlichen Überwachung oder auf die Beförderung, Veredelung, Lagerung, vorübergehenden Verwendung oder Verwertung der Waren bezogen sind. Art. 79 Abs. 1 lit. b UZK deckt die Zollschuldentstehung für Pflichtverletzungen ab, die im Zusammenhang mit der Endverwendung von Waren innerhalb des Zollgebiets der Union begangen werden. Art. 79 Abs. 1 lit. c UZK regelt die Fälle, in denen Voraussetzungen für die Überführung von Nicht-Unionswaren in ein Zollverfahren oder für eine vollständige oder teilweise Einfuhrabgabenbefreiung bei der Endverwendung von Waren nicht vorliegen.

### **(3) Ausfuhrzollschulden gemäß Art. 81-82 UZK**

Nach Art. 81 Abs. 1 UZK entsteht eine Ausfuhrzollschuld, wenn ausfuhrabgabenpflichtige Waren ordnungsgemäß aus dem Zollgebiet der Union verbracht

---

285 Dazu schon im Rahmen des Art. 216 ZK, Teil 1: A.II.1.a).bb).(3), S. 80.; im Gegensatz zu Art. 216 ZK wird Art. 78 UZK in seinem Anwendungsbereich nicht mehr auf Waren beschränkt, die aus einer aktiven Veredelung hervorgegangen sind, *Witte, Henke, Kammerzell: Der Unionszollkodex (UZK)*, S. 101f.

286 *Deimel*: Art. 78 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 5ff.; *Müller-Eiselt*: Art. 78 UZK, in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EU-Zollrecht, Rn. 3ff.

287 Art. 79 Abs. 1 lit. b UZK und Art. 204 Abs. 1 lit. a ZK sowie Art. 79 Abs. 1 lit. c UZK und Art. 204 Abs. 1 lit. b ZK sind inhaltsgleich geblieben, *Witte, Henke, Kammerzell: Der Unionszollkodex (UZK)*, S. 103.

werden, indem das Ausfuhrverfahren (Art. 269 UZK) oder das Verfahren der passiven Veredelung (Art. 259 UZK) genutzt wird.<sup>288</sup>

Art. 82 UZK führt die Ausfuhrzollschuldentstehungstatbestände der ehemaligen Art. 210-211 ZK zusammen. Art. 82 Abs. 1 lit. a UZK lässt eine Ausfuhrzollschuld für ausfuhrabgabenpflichtige Waren entstehen, wenn eine der in den zollrechtlichen Vorschriften festgelegten Verpflichtungen in Zusammenhang mit dem Ausgang der Waren verletzt wird. Aus Art. 82 Abs. 2 lit. a UZK ergibt sich, dass von Art. 82 Abs. 1 lit. a UZK nur Fälle erfasst werden sollen, in denen eine nicht ordnungsgemäße Zollanmeldung abgegeben wird und sich die Anwendung dieser Variante auf das Ausfuhrverfahren sowie das Verfahren der passiven Veredelung beschränkt.<sup>289</sup> Art. 82 Abs. 1 lit. b UZK kommt zur Anwendung, wenn Voraussetzungen, unter denen die ausfuhrabgabenpflichtigen Waren unter einer vollständigen oder teilweisen Befreiung von Ausfuhrabgaben aus dem Zollgebiet der Union verbracht werden dürfen, nicht vorliegen.<sup>290</sup>

### **cc) Erlöschen der Zollschuld gemäß Art. 124 UZK**

Anders als die Regelungen des ZK macht der UZK keinen Unterschied zwischen einer Heilung von Verstößen (Art. 204 Abs. 1 ZK i.V.m. Art. 859 ZK-DVO) und der Möglichkeit des Nichtentstehens der Zollschuld (Art. 206 ZK). Während diese Fälle im Rahmen des ZK noch zu einem Nichtentstehen der Zollschuld führen konnten, entsteht nach den Vorschriften des UZK zunächst eine Zollschuld, deren mögliches Erlöschen nun einheitlich nach Art. 124 UZK (sowie ergänzend nach Art. 103 UZK-DelVO) bestimmt wird.<sup>291</sup>

Art. 124 UZK betrifft eine Vielzahl von Fällen. Sie reichen von der Verjährung der Zollschuld (Art. 124 Abs. 1 lit. a UZK), der Entrichtung und des Erlasses des Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrags (Art. 124 Abs. 1 lit. b, c UZK), der Ungültigkeitserklärung der Zollanmeldung (Art. 124 Abs. 1 lit. d UZK), der Einziehung oder Beschlagnahme der Ware (Art. 124 Abs. 1 lit. e UZK), der Zerstörung der Ware unter zollamtlicher Überwachung oder deren Aufgabe zugunsten der Staatskasse (Art. 124 Abs. 1 lit. f UZK), dem Verschwinden der Ware aufgrund eines unvorhergesehenen Ereignisses oder höherer Gewalt (Art. 124 Abs. 1

---

288 Bei der Wiederausfuhr von Nicht-Unionswaren entsteht dagegen nach dem Wortlaut des Art. 81 UZK keine Zollschuld, vgl. zu dieser Problematik *Witte, Wolffgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. E 1169; *Witte, Henke, Kammerzell*: Der Unionszollkodex (UZK), S. 106.

289 *Witte, Wolffgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. E 1176.

290 *Müller-Eiselt*: Art. 82 UZK, in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EU-Zollrecht, Rn. 2f.

291 *Witte*: Zollschuldrechtliche Erlöschenstatbestände nach dem UZK, Ein systematischer Überblick bei Zollschulden wegen Verfehlungen, in: AW-Prax 2014, 229, S. 229.

lit. g UZK), Verstößen ohne erhebliche Auswirkungen bei einer Zollschuldentstehung nach Art. 79 und 82 UZK (Art. 124 Abs. 1 lit. h UZK i.V.m. Art. 103 UZK-DelVO) bis zu der Ausfuhr einer abgabefrei oder -ermäßigt eingeführten Ware nach der Endverwendung (Art. 124 Abs. 1 lit. i UZK) und dem Verbringen nicht verbrauchter oder verwendeter Ware aus dem Zollgebiet der Union (Art. 124 Abs. 1 lit. k UZK).<sup>292</sup>

### **dd) Erhebung des Zollschuldbetrages gemäß Art. 101-114 UZK**

Im Rahmen der Erhebung der Einfuhr- und Ausfuhrabgabenbeträge regelt Art. 101 UZK die Festsetzung des Betrages, Art. 102 UZK die Mitteilung, Art. 103 UZK die Verjährung und Art. 104 UZK die buchmäßige Erfassung. Die Erhebung des Zollschuldbetrages ist Voraussetzung für die Entrichtung des Abgabenbetrages durch den Zollschuldner und dient der unionsweiten Gleichbehandlung der Zollbeteiligten.<sup>293</sup>

Nach Art. 101 Abs. 1 UZK muss der zu entrichtende Abgabenbetrag festgesetzt werden. Dies geschieht durch die zuständigen Zollbehörden, sobald alle erforderlichen Angaben vorliegen. Die Festsetzung beinhaltet die Berechnung des Abgabenbetrages sowie die Fertigung des Steuerbescheides, in dem die Steuer nach Art und Betrag genau bezeichnet sein muss.<sup>294</sup> Eine Anerkennung der vom Zollbeteiligten bestimmten Beträge der zu entrichtenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben kann über Art. 101 Abs. 2 UZK durch die Zollbehörden erfolgen. In diesem Fall werden die vom Anmelder gemachten Angaben durch die Zollbehörden übernommen, ohne dass es noch einer Festsetzung des Abgabenbetrages durch die Zollbehörden bedarf.<sup>295</sup>

Die Mitteilung der Zollschuld erfolgt nach den Bestimmungen des Art. 102 UZK und richtet sich in ihrer konkreten Ausgestaltung nach nationalem Recht. In

---

292 *Gellert*: Art. 124 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 1ff.; vgl. auch *Trennt*: Das Erlöschen von Zolsschulden, Die Regelungen zum Erlöschen von Zolsschulden nach dem Unionszollkodex – Auswirkungen und Möglichkeiten für Wirtschaftsbeteiligte, in: AW-Prax 2016, 229 und insbesondere zur rückwirkenden Anwendung des Art. 124 UZK *Wolffgang, Felderhoff*: Zum nachträglichen Erlöschen der Zolsschuld, Ist Art. 124 UZK auf vor dem 1. Mai 2016 entstandene und zu diesem Zeitpunkt noch nicht erloschene Zolsschulden anwendbar?, in: AW-Prax 2016, 337.

293 *Gellert*: Art. 101 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 2.

294 *Witte, Wolffgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. E 1289; die Festsetzung des Art. 101 UZK ist nicht mit der Steuerfestsetzung i.S.d. § 155 Abs. 1 S. 2 AO zu verwechseln, *Deimel*: Art. 101 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 11, 24.

295 *Deimel*: Art. 101 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 28f.

Deutschland entspricht die Mitteilung der Bekanntgabe eines Steuerbescheides, sodass für die Form und Bekanntgabe der Mitteilung die §§ 122, 155, 157 AO einschlägig sind.<sup>296</sup> Art. 102 Abs. 1 UAbs. 2 UZK listet Fallgruppen auf, in denen die Erforderlichkeit einer Mitteilung entfällt. Art. 103 UZK regelt die Mitteilungsverjährung des Abgabebetrages.

Die Regelungen zur buchmäßigen Erfassung finden sich in Art. 104 UZK. Im Gegensatz zu der Vorgängerregelung in Art. 221 ZK ist die buchmäßige Erfassung nicht mehr notwendige Voraussetzung für die Festsetzung und Mitteilung des Abgabebetrages.<sup>297</sup> Als rein innerdienstliche Verwaltungsmaßnahme erfüllt sie den Zweck der Eigenmittelabführung an die EU.<sup>298</sup> Die Durchführung der buchmäßigen Erfassung obliegt den Mitgliedstaaten. In Deutschland erfolgt die buchmäßige Erfassung mit Fertigstellung des Abgabenbescheides.<sup>299</sup>

Die Modalitäten der Entrichtung des Abgabebetrages werden durch die Art. 108-114 UZK geregelt.

## **b) Erstattung oder Erlass der Abgaben**

Die Vorschriften für den Erlass und die Erstattung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben sind in den Art. 116-123 UZK geregelt und werden durch Art. 92-102 UZK-DelVO sowie Art. 172-181 UZK-DVO vervollständigt.

Als Gegenstück zur nachträglichen buchmäßigen Erfassung zulasten des Zollschuldners tragen auch die Erstattungs- und Erlassvorschriften dazu bei, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung für die jeweiligen Beteiligten zu gewährleisten, indem sie zugunsten des Zollschuldners eine Korrekturmöglichkeit für vorhergehende Erhebungsfehler bei der Zollschuldentstehung bieten.<sup>300</sup>

Art. 5 Nr. 28 UZK definiert den Begriff der Erstattung als „Rückzahlung eines entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgabetrags“. Der Begriff des Erlasses wird in Art. 5 Nr. 29 UZK als „die Befreiung von der Verpflichtung zur Entrichtung eines noch nicht entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgabetrags“ definiert. Der Erlass von Abgabebeträgen führt zu einem Erlöschen der Zollschuld nach Art. 124 Abs. 1 lit. c UZK. Die durchgeführte Abgabenerstattung hat zur

---

<sup>296</sup> Witte, *Wolffgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. E 1289.

<sup>297</sup> Witte, *Henke, Kammerzell*: Der Unionszollkodex (UZK), S. 121.

<sup>298</sup> Vgl. Fn. 140.

<sup>299</sup> *Alexander*: Art. 104 UZK, in: Witte, *Zollkodex der Union (UZK)*, Rn. 3; Witte, *Wolffgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. E 1301 mit Verweis auf VSF Z 1101 Abs. 5.

<sup>300</sup> *Niestedt*: Art. 116 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, *EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht*, Rn. 2.

Folge, dass der Anspruch des Abgabenschuldners auf Rückzahlung der ohne rechtlichen Grund geleisteten Abgaben erlischt. Die ursprüngliche Zollschuld lebt gemäß Art. 116 Abs. 7 UZK wieder auf, soweit Abgaben zu Unrecht erlassen oder erstattet wurden.<sup>301</sup>

Im Rahmen des Erstattungs- und Erlassrechts nach den Art. 116-120 UZK werden entsprechende nationale Vorschriften überlagert. Dazu gehören insbesondere die Bestimmungen zur Korrektur von Abgabenbescheiden (§§ 129, 172ff. AO), zum Abgabenerlass aus Billigkeitsgründen (§§ 162, 227 AO) und der Festsetzungsverjährung (§§ 169-171 AO).<sup>302</sup> Die Anwendung der europäischen Erstattungs- und Erlassregelungen auf nationale Einfuhrabgaben ist möglich, soweit entsprechende Verweisungsnormen die Anwendung der europäischen Regelungen vorsehen.<sup>303</sup>

Art. 116 Abs. 1 UZK stellt eine Grundnorm der Erstattungs- und Erlassfälle dar. Die in dieser Bestimmung genannten Fallgruppen werden durch die Art. 117-120 UZK aufgegriffen und konkretisiert. Art. 116 Abs. 2 UZK schließt die Erstattung oder den Erlass aus, soweit der zu erlassene oder zu erstattende Betrag bei 10 Euro oder darunter liegt, es sei denn, die Erstattung oder der Erlass eines niedrigeren Betrags wird von der betreffenden Person beantragt. Art. 116 Abs. 3 UZK regelt die Weiterleitung bestimmter Fälle an die Kommission und Art. 116 Abs. 4 UZK die Möglichkeit einer Erstattung oder eines Erlasses von Amts wegen. Für alle Fälle gilt der Grundsatz, dass eine Erstattung oder ein Erlass ausgeschlossen sind, wenn die Mitteilung der Zollschuld auf einer Täuschung durch den Zollschuldner beruht. Art. 116 Abs. 6 UZK regelt die Verzinsung von Erstattungsbeträgen und Art. 116 Abs. 7 UZK das Wiederaufleben der Zollschuld, wenn die Zollbehörden eine Erstattung oder einen Erlass zu Unrecht gewährt haben und keine Verjährung gemäß Art. 103 UZK eingetreten ist.<sup>304</sup>

---

301 *Witte, Wolfgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. E 1324.

302 § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO schließt die Anwendung auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben aus seinem Anwendungsbereich aus; die nationalen Haftungsregelungen werden dagegen mangels entsprechender unionsrechtlicher Vorschriften nicht überlagert, sodass die §§ 129ff. AO bei der Korrektur von zu Unrecht festgesetzter Haftungsansprüche anwendbar bleiben, *Witte, Wolfgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. E 1319f.

303 Hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer sieht § 21 Abs. 2 UStG nur eine sinnngemäße Anwendung der europäischen Zollvorschriften vor, da nach § 14 Abs. 2 EUSTBV die Erstattung oder der Erlass von der Berechtigung zum Vorsteuerabzug abhängt, vgl. dazu Fn. 145; vgl. Fn. 117 für die Verweisungsnormen der nationalen Verbrauchsteuern.

304 *Müller-Eiselt*: Art. 116 UZK, in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EU-Zollrecht, Rn. 2, 6.

**aa) Erstattung oder Erlass wegen nicht bestehender Abgabenschuld gemäß Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 UZK**

Die erste Fallgruppe betrifft die Erstattung oder den Erlass von Abgaben gemäß Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 UZK aufgrund einer nicht bestehenden Abgabenschuld, die sich im Rahmen des Art. 117 Abs. 1 UZK in zwei alternative Konstellationen aufgliedert.

Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK betrifft die Erstattung oder den Erlass von Abgabenbeträgen, bei denen der ursprünglich mitgeteilte Zollschuldbetrag den tatsächlich zu entrichtenden Betrag übersteigt, also ein zu hoher Zollschuldbetrag mitgeteilt wurde. Grund für diese Differenz können z.B. Irrtümer der Zollbehörden bei der Bemessung des Zollwertes sein oder sich aus Rechen- oder Schreibfehlern des Zollbeteiligten bzw. der Zollbehörden ergeben.<sup>305</sup>

Wird eine Vorschrift durch den EuGH für nichtig erklärt, auf dessen Grundlage zuvor eine Zollschuld entstanden ist, muss der sich aus der ungültigen Norm ergebende Abgabebetrag nach Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK erlassen oder erstattet werden. Dies ergibt sich aus der grundsätzlichen Rückwirkung der Ungültigkeitserklärung, die zu einer Differenz zwischen dem ursprünglich mitgeteilten Zollschuldbetrag und dem tatsächlich zu entrichtenden Betrag führt.<sup>306</sup>

Werden Abgabenbeträge entgegen Art. 102 Abs. 1 lit. c oder lit. d UZK mitgeteilt, kommt eine Erstattung oder Erlass der Beträge nach Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 2 UZK in Betracht. In den Fällen des Art. 102 Abs. 1 lit. c, d UZK verzichten die Zollbehörden auf ihnen an sich zu Recht zustehende Abgabenbeträge aus Vertrauensschutzgründen und teilen diese dem Zollschuldner daher auch nicht mit. Erfolgt dennoch eine Mitteilung, sind die Abgaben auf Grundlage dieser Variante zu erstatten oder zu erlassen.<sup>307</sup>

---

305 *Gellert*: Erlass, Erstattung und Absehen von der Nacherhebung im Unionszollkodex, Ein kurzer Überblick, in: AW-Prax 2014, 72, S. 73; *Gellert*: Art. 117 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 8.

306 *Gellert*: Art. 117 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 8.1ff.; vgl. dazu Fn. 148-150 sowie *Gellert*: Auswirkungen eines Nichtigkeitsurteils des EuGH auf die Frage des gesetzlich geschuldeten Betrages sowie einer Fristverlängerung nach Art. 236 ZK, in: AW-Prax 2016, 355.

307 *Niestedt*: Art. 117 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 3; *Gellert*: Art. 117 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 28; gemäß Art. 88 UZK-DelVO muss eine entstandene Zollschuld (Art. 79 oder 82 UZK) nach Art. 102 Abs. 1 lit. d UZK nicht mitgeteilt werden, wenn der Abgabebetrag unter 10 Euro liegt.

Art. 117 Abs. 2 UZK betrifft den Fall einer in der Mitteilung nicht berücksichtigten, im Zeitpunkt der Annahme der Anmeldung der Waren zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr bestehenden Zollermäßigung oder Zollfreiheit im Rahmen eines Zollkontingents, Zollplafonds oder einer anderen zolltariflichen Begünstigung und gibt in seinem Abs. 2 lit. a, b Bedingungen vor, die für eine Erstattung oder Erlass der Abgaben erfüllt sein müssen.

**bb) Erstattung oder Erlass wegen Zurückweisung der Waren gemäß Art. 116 Abs. 1 lit. b i.V.m. 118 UZK**

Die Mitteilung der Zollsuld kann Waren betreffen, die zum Zeitpunkt der Überlassung schadhaft waren oder nicht den Bedingungen des Vertrags entsprachen, der Grundlage für die Einfuhr war. Werden die Waren aus diesen Gründen vom Einführer zurückgewiesen, können die Abgaben gemäß Art. 116 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 118 UZK erstattet oder erlassen werden. Art. 118 Abs. 1 UAbs. 2 UZK stellt klar, dass vor der Überlassung beschädigte Waren schadhafte Waren gleichstehen. Art. 118 Abs. 2 UZK nennt als Voraussetzung für eine Erstattung oder einen Erlass, dass die Waren nicht verwendet oder gebraucht wurden und aus dem Zollgebiet der Union verbracht werden müssen. Werden die Waren dagegen aus rein wirtschaftlichen Erwägungen wiederausgeführt, kommt die Erstattung oder der Erlass der Abgaben nach dieser Vorschrift nicht in Betracht.<sup>308</sup> Art. 118 Abs. 3 UZK regelt Ausschlussfälle für Erlass- und Erstattungs-fälle, die sich nach dieser Regelung richten. Auf Antrag kann nach Art. 118 Abs. 4 UZK anstelle des Verbringens der Ware aus dem Zollgebiet der Union eine Überführung in das Verfahren der aktiven Veredelung, den externen Versand, das Zolllager oder die Freizone erfolgen.

**cc) Erstattung oder Erlass wegen Irrtums der Zollbehörden gemäß Art. 116 Abs. 1 lit. c i.V.m. 119 UZK**

Die Möglichkeit der Erstattung oder des Erlasses wegen Irrtums der Zollbehörden gemäß Art. 116 Abs. 1 lit. c i.V.m. 119 UZK kommt nur in Betracht, wenn die Art. 116 Abs. 1 UAbs. 2, 117, 118, 120 UZK nicht einschlägig sind und stellt damit einen Auffangtatbestand dar. Ein Erstattungs- oder Erlassfall liegt nach dieser Vorschrift vor, wenn der ursprünglich mitgeteilten Zollsuld entsprechende Betrag aufgrund eines Irrtums der zuständigen Behörden einem niedrigeren als dem zu entrichtenden Betrag entsprach und dieser Irrtum vom Zollsuldner vernünftigerweise nicht zu erkennen war (Art. 119 Abs. 1 lit. a UZK) und er zudem

---

308 Witte, *Wolffgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. E 1350.

gutgläubig gehandelt hat (Art. 119 Abs. 1 lit. b UZK). Art. 119 Abs. 2 UZK regelt die Erstattung oder den Erlass in Fällen, in denen der durch den Irrtum der Zollbehörden ermäßigte Zollsatz nicht angewendet oder eine Zollfreiheit nicht gewährt wurde. Art. 119 Abs. 3 UAbs. 1-4 UZK stellen fest, dass bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen ein Irrtum fingiert wird, wenn eine unrichtige Präferenzbescheinigung durch die Behörde eines Drittlandes ausgestellt wurde.<sup>309</sup>

**dd) Erstattung oder Erlass aus Billigkeitsgründen gemäß Art. 116 Abs. 1 lit. d i.V.m. 120 UZK**

Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben können aus Billigkeitsgründen gemäß Art. 116 Abs. 1 lit. d i.V.m. 120 UZK erstattet oder erlassen werden, wenn es sich nicht um einen der in den Art. 116 Abs. 1 UAbs. 2, 117, 118, 119 UZK geregelten Fälle handelt und die Zollschuld unter besonderen Umständen entstanden ist, die nicht auf Täuschung oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Zollschuldners zurückzuführen sind. Art. 120 Abs. 2 UZK konkretisiert den Begriff des „besonderen Umstandes“.<sup>310</sup> Art. 120 UZK stellt einen Auffangtatbestand dar. Er ermöglicht es den Zollbehörden, im Rahmen einer Einzelfallprüfung die auf objektiven Kriterien basierenden Zollschuldentstehungstatbestände zu korrigieren.<sup>311</sup>

**ee) Erstattung wegen Ungültigkeitserklärung einer Zollanmeldung gemäß Art. 116 Abs. 1 UAbs. 2 UZK**

Art. 116 Abs. 1 UAbs. 2 UZK sieht eine Erstattungsmöglichkeit bereits entrichteter Abgaben vor, wenn eine Zollanmeldung nach Art. 174 UZK für ungültig erklärt wird. Art. 158 Abs. 1 UZK bestimmt, dass eine Zollanmeldung mit Ausnahme des Freizonenverfahrens für jede Überführung von Waren in ein Zollverfahren erforderlich ist. Unter den Voraussetzungen des Art. 174 UZK kann eine solche Anmeldung für ungültig erklärt werden, was eine Erstattung der bereits entrichteten Abgaben nach sich zieht.<sup>312</sup>

---

309 Dazu Witte, *Wolffgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. E 1357ff.

310 Die Billigkeitsvorschriften der §§ 163, 227 AO werden bei Anwendung der Art. 116 Abs. 1 lit. d i.V.m. 120 UZK überlagert, *Niestedt*: Art. 120 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 3.

311 *Niestedt*: Art. 120 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 1f.

312 *Gellert*, in: AW-Prax 2014, 72, S. 73.

## **2. Verzinsung des Erstattungsbetrages nach Art. 116 Abs. 6 UZK**

Art. 116 Abs. 6 UZK regelt die mögliche Verzinsung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben zugunsten des Beteiligten, die nach den Regelungen der Art. 116-120 UZK erstattet worden sind.<sup>313</sup> Der für die Verzinsung maßgebliche Zeitraum liegt wie bei seiner Vorgängerregelung des Art. 241 ZK zwischen der Abgabentrachtung und der Rückzahlung des Abgabebetrages durch die Zollbehörde. Aufgrund der zum Teil langen Fristen, eine Erstattung geltend machen zu können (vgl. Art. 121 Abs. 1 UZK), kann sich dieser Zeitraum durchaus in die Länge ziehen<sup>314</sup> und damit auch wirtschaftlich eine bedeutende Rolle spielen.

Der in Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK geregelte Grundsatz der Nichtverzinsung von Erstattungsbeträgen findet sich in Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK wieder. Ein noch in Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK enthaltener Hinweis auf die Nichtverzinsung von gegebenenfalls mit der Entrichtung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben erhobenen Kredit- und Verzugszinsen fehlt jedoch. Nach Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 1. Anstr. ZK war eine Verzinsung des Erstattungsbetrages bei verspätetem Vollzug der Erstattungsentscheidung vorgesehen. Diese Regelung wurde übernommen, setzt nun jedoch ein Vertretenmüssen der Zollbehörden bei der Nichteinhaltung der Frist voraus (Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK). Der in Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK geregelte Verweis auf die Möglichkeit der Verzinsung durch einzelstaatliche Bestimmungen ist weggefallen. Sollte der Zinsbetrag gemäß Art. 241 UAbs. 2 ZK noch dem Betrag entsprechen, der auf dem jeweiligen einzelstaatlichen Geld- und Kapitalmarkt gefordert würde, verweist Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 UZK nun auf die Festsetzung des Zinssatzes nach Art. 112 UZK.

Die Erstattungszinsregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK ist sinngemäß auf die Einfuhrumsatzsteuer (§ 21 Abs. 2 UStG), nicht jedoch auf die nationalen Verbrauchsteuern anwendbar.<sup>315</sup>

### **a) Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK**

Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK stellt einen Nichtverzinsungsgrundsatz für Einfuhr- oder Ausfuhrabgabebeträge auf, die dem Zollschuldner von den Zollbehörden erstattet worden sind. Anders als im Rahmen des Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK

---

313 *Niestedt*: Art. 116 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 15.

314 *Witte, Wolfgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. E 1397.

315 Für Verbrauchsteuern gilt § 227 AO, *Niestedt*: Art. 116 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 15, Fn. 12; AO-DV Zoll Nr. 1 lit. c zu § 227.

wird auf die Verzinsung von erstatteten Säumnis- und Kreditzinsen, die gegebenenfalls bei der Entrichtung des Abgabebetrages erhoben worden sind, nicht mehr Bezug genommen.

### **aa) Verzinsung des Erstattungsbetrages**

Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK übernimmt den Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK, nach dem bei der Erstattung von Abgabebeträgen von den Zollbehörden grundsätzlich keine Zinsen zu zahlen sind.

Damit übernimmt auch die neue Regelung des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK den schon in dem Entwurf der Arbeitsgruppe für Wirtschaftsfragen des Rates im März 1986<sup>316</sup> angeführten und in einer verkürzten Form als sechsten Erwägungsgrund der VO (EWG) Nr. 1854/89<sup>317</sup> abgedruckten Grundsatz des Gleichgewichts der Zinspflichten zwischen den Zollschuldern und den Zollbehörden. Dieses Gleichgewicht soll bei der Zollabwicklung dafür sorgen, dass die in die Union eingeführten Waren zugunsten einer zügigen Abwicklung des Zollverfahrens gegebenfalls ohne eine Prüfung durch die Zollbehörden freigegeben werden können. Im Falle einer späteren Prüfung und darauf folgenden Änderung der Festsetzung des Abgabebetrages durch die Zollbehörden ist der Wirtschaftsteilnehmer zwar zur Entrichtung der nachträglich entstandenen Abgaben, nicht aber zu einer entsprechenden Zinszahlung verpflichtet. Im Gegenzug sollen auch die Zollbehörden nicht einer Zinspflicht unterliegen, wenn die nachträgliche Prüfung zu einer Erstattung von Abgaben zugunsten des Wirtschaftsteilnehmers führt.<sup>318</sup> Der EuGH bestätigte dieses Gleichgewicht, indem er feststellte, dass Säumniszinsen nach Art. 232 Abs. 1 lit. b ZK bei einer Fristüberschreitung durch den Zollschuldner nicht schon ab dem Zeitpunkt der Zollschuldentstehung, sondern nur für den auf den Ablauf der Frist folgenden Zeitraum erhoben werden dürfen.<sup>319</sup> Damit wurde nach der alten Rechtslage klargestellt, dass bei einer nachträglichen Änderung der

---

316 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 48, Fn. 23; vgl. auch Erwägungsgrund Nr. 6 des Vorschlags für eine Verordnung (EWG) des Rates über die buchmäßige Erfassung und die Voraussetzungen für die Entrichtung der Eingangs- und Ausfuhrabgaben bei Bestehen einer Zollschuld (KOM [84] 739 endg.), dem Rat von der Kommission am 11.01.1985 vorgelegt, ABl. 1985 C 41/5.

317 Zinsregelung des Art. 17a der Erstattungs-/ErlassVO (VO [EWG] Nr. 1430/79) eingefügt durch Art. 25 Abs. 3 VO (EWG) Nr. 1854/89, ABl. 1989 L 186/1; die Fälle der nachträglichen buchmäßigen Erfassung sind nun in Art. 105 Abs. 3 und 4 UZK geregelt, *Witte, Henke, Kammerzell*: Der Unionszollkodex (UZK), S. 117.

318 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 47f., Fn. 22f.; so auch schon im Rahmen des Art. 241 ZK, vgl. Teil 1: A.II.2.a).aa), S. 90.

319 EuGH, Urt. v. 31.03.2011, Rs. C-546/09, Slg. 2011, I-2531 (Aurubis Balgaria), Rn. 34.

Abgabebeträge sowohl der Zollschuldner als auch die Zollbehörden ihre Zahlungsfristen ausschöpfen können, ohne dass Zinsen vor dem Zeitpunkt des Fristablaufes fällig werden. Im Gegensatz zu den entsprechenden Zinsnormen des ZK wurde in die Wortlaute der Art. 114 Abs. 1 sowie Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 1 UZK aufgenommen, dass Zinsen erst ab Ablauf der Zahlungs- bzw. der Vollzugsfrist für die Erstattung zu zahlen sind. Neu eingefügt wurde Art. 114 Abs. 2 UZK, der in den Fällen der Zollschuldentstehung nach Art. 79 oder 82 UZK oder infolge einer Mitteilung aufgrund einer nachträglichen Kontrolle nach Art. 48 UZK<sup>320</sup> bestimmt, dass Zinsen ab dem Tag des Entstehens der Zollschuld bis zum Tag der Mitteilung der Zollschuld zu zahlen sind.<sup>321</sup>

Ob dieser Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK dem durch den EuGH entwickelten Grundsatz, der eine Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben vorsieht,<sup>322</sup> standhält, wird noch zu prüfen sein. Im Hinblick auf die ergangene Entscheidung in der *Rs. Wortmann* stellt sich insbesondere die Frage, ob die teilweise Nichtanwendbarkeit der Vorgängernorm des Art. 241 ZK in Bezug auf den Zinsgrundsatz des EuGH zur Folge haben kann, dass der Anwendungsbereich des Art. 116 Abs. 6 UZK auf solche Fälle beschränkt werden könnte, die im Rahmen des Gleichgewichts zwischen der Erstattungs- und Verzugszinsregelung im Falle einer nachträglichen Veränderung des Abgabebetrages für Waren entstehen, die zugunsten einer zügigen Abwicklung des Zollverfahrens zunächst ungeprüft freigegeben werden.<sup>323</sup>

## **bb) Wegfall des Einbezugs von Kredit- und Säumniszinsen**

Anders als Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK schließt Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK die Verzinsung von erstatteten Kredit- und Verzugszinsen, soweit sie bei der Entrichtung des Abgabebetrages erhoben wurden, nicht mehr explizit aus.<sup>324</sup>

---

320 *Thaler*: Art. 114 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 3.

321 Vgl. dazu auch *Gellert*, in: AW-Prax 2012, 25, S. 27; ausführlich zu dem Verhältnis des Art. 116 Abs. 6 UZK zu Art. 114 UZK Teil 3: A.I.3.c).aa).(3), S. 267.

322 EuGH, Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (*Irimie*); Urt. v. 27.09.2012, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2012:591 (*Zuckerfabrik Jülich u.a.*); Urt. v. 19.07.2012, Rs. C-591/10, EU:C:2012:478 (*Littlewoods Retail Ltd u.a.*); Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*); Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, 410/98, Slg. 2001, I-1727 (*Metallgesellschaft u.a.*); ausführlich zu diesem Grundsatz Teil 2, S. 153.

323 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (*Wortmann*), Rn. 26ff.; vgl. auch Teil 1: A.II.3.c), S. 112 und Teil 3, S. 247.

324 Vgl. zu der Verzinsung erstatteter Kredit- oder Säumniszinsen im Rahmen des Art. 241 ZK, Teil 1: A.II.2.a).bb), S. 92.

Die Streichung dieses Erfordernisses könnte darauf hindeuten, dass im Rahmen der Erstattungszinsregelung des UZK nun eine Verzinsung erstatteter Kredit- und Verzugszinsen ermöglicht wird. Ein vergleichender Blick auf die Formulierungen der Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK und Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK lässt jedoch vermuten, dass auch im Rahmen des UZK erstattete Kredit- und Verzugszinsen nicht verzinst werden sollen. Während Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK ausdrücklich den Betrag erstatteter Einfuhr- und Ausfuhrabgaben sowie die bei deren Entrichtung gegebenenfalls erhobenen Kredit- oder Säumniszinsen von einer Verzinsung ausschloss, verwendet Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK nur noch den Begriff der „Erstattung“, ohne diesen weiter zu konkretisieren. Es ist daher davon auszugehen, dass in diesem Begriff nicht nur die Erstattung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben, sondern damit auch alle Beträge, die in Zusammenhang mit diesen Beträgen entrichtet und sodann wieder erstattet wurden, inkludiert sind. Darüber hinaus würde die Möglichkeit einer Verzinsung erstatteter Kredit- und Verzugszinsen, nicht jedoch des Erstattungsbetrages, zu einem widersprüchlichen Ergebnis führen. Während der Grund für die Erstattung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben durchaus in der Sphäre der Zollbehörden oder des Staates begründet sein kann (z.B. Ungültigkeitserklärung einer Verordnung durch den EuGH, Schreib- oder Rechenfehler auf Seiten der Zollbehörden), sind erhobene Kredit- oder Verzugszinsen grundsätzlich der Sphäre des Zollbeteiligten zuzuordnen, da diese unter anderem die Vorteile ausgleichen sollen, die durch die Inanspruchnahme von Zahlungserleichterungen oder einer verspäteten Zahlung der Abgabenbeträge entstehen. Werden also schon erstattete Abgabenbeträge nicht verzinst, dürften erst recht keine erstatteten Kredit- und Verzugszinsen verzinst werden. Damit bleibt es auch im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK dabei, dass Kredit- und Verzugszinsen, die im Zuge der Entrichtung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben erhoben werden, im Falle ihrer Erstattung nicht verzinst werden.<sup>325</sup> Nationale Vorschriften, die die Verzinsung von erstatteten Säumnis- oder Verzugszinsen regeln, werden damit von Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK überlagert.

### **b) Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK**

Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK regeln die Ausnahme des im Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK aufgestellten Nichtverzinsungsgrundsatzes. Dem Zollschuldner werden nach diesen Regelungen im Falle des verspäteten Vollzugs der Erstattungsentscheidung Zinsen ab dem Tag, an dem die Dreimonatsfrist abläuft, bis zum Tag der Erstattung Zinsen zugesprochen. Hinsichtlich der Festsetzung des

---

325 Dieser Grundsatz stimmt mit der deutschen Regelung der §§ 3 Abs. 4, 233 S. 2 AO überein, *Deimel*: Art. 116 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 27.

Zinssatzes wird über Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 UZK auf Art. 112 UZK verwiesen.

## **aa) Verzinsung bei verspätetem Vollzug der Erstattung**

Wird eine Erstattungsentscheidung nicht innerhalb von drei Monaten nach dem Tag, an dem sie getroffen wurde, vollzogen, sind Zinsen zu zahlen, es sei denn, die Nichteinhaltung der Frist ist nicht von den Zollbehörden zu vertreten (Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK). Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 1 UZK fügt hinzu, dass die Zinsen „ab dem Tag, an dem die Dreimonatsfrist abläuft, bis zum Tag der Erstattung zu zahlen“ sind. Die Frist ist nicht verlängerbar.<sup>326</sup> Wie im Rahmen des Art. 241 ZK richtet sich ihre Berechnung nach den Regelungen der FristenVO.<sup>327</sup>

### **(1) Fristbeginn**

Die Problematik des Fristbeginns bei verspätetem Vollzug der Erstattungsentscheidung stellte sich schon im Rahmen des Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 1. Anstr. ZK. Nach dieser Regelung war es fraglich, ob das „Ergehen“ der Entscheidung auf die innerdienstliche Schlusszeichnung der Behörde oder auf die Bekanntgabe der stattgebenden Entscheidung an den Beteiligten bezogen war. Im Ergebnis wurde der Ansicht der Vorzug gegeben, nach der die Frist zum Zeitpunkt der innerbehördlichen Schlusszeichnung beginnt.<sup>328</sup>

Dieses Ergebnis ist auf den Fristbeginn im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK zu übertragen. Zwar hat sich die Formulierung des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK insofern geändert, als die Frist nun „nach dem Tag, an dem sie [die Entscheidung] getroffen wurde“ beginnt. Dieser Wortlaut unterstützt die Ansicht des Fristbeginns zum Zeitpunkt der innerbehördlichen Schlusszeichnung eher als diejenige, die die Frist mit Bekanntgabe der stattgebenden Entscheidung beginnen lassen möchte. Insbesondere bezieht sich die englische Sprachfassung („within three months of the date on which that decision was taken“)<sup>329</sup> weiterhin auf das Datum, an dem die Entscheidung getroffen wurde. Die französische Sprachfassung bezieht sich in der Formulierung des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK nun auch auf diesen Zeitpunkt („la décision d’accorder le remboursement n’est pas mise en œuvre dans les trois mois qui suivent la date à

---

326 *Gellert*: Art. 116 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 130; *Niestedt*: Art. 116 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 15.

327 VO (EWG, EURATOM) Nr. 1182/71, ABl. 1971 L 124/1; *Gellert*: Art. 116 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 130; vgl. auch Art. 55 Abs. 2 UZK.

328 Vgl. Teil I: A.II.2.b).aa), S. 93.

329 Die englische Sprachfassung des Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 1. Anstr. ZK lautete: „of the date of adoption of that decision“.

laquelle cette décision a été prise“)<sup>330</sup>. Im Vergleich zu der Formulierung in Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 1. Anstr. ZK scheint die deutsche Formulierung in diesem Punkt den anderen Sprachfassungen angeglichen worden zu sein, da nun in allen Sprachfassungen für den Zeitpunkt des Fristbeginns explizit der Tag der Entscheidung genannt wird. Auch die Formulierungen bezüglich des Fristbeginns für den Beteiligten für einen Erlass- oder Erstattungsantrag (Art. 121 Abs. 1 S. 1 lit. a, b UZK) sind beibehalten worden und stellen klar, dass der Fristbeginn „ab Mitteilung der Zollschild“ des Art. 121 UZK nicht mit dem Fristbeginn des Art. 116 Abs. 6 UZK übereinstimmt.

Damit ist festzustellen, dass die Frist hinsichtlich des verspäteten Vollzugs der Erstattungsentscheidung im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UZK ebenfalls mit der innerbehördlichen Schlusszeichnung beginnt.<sup>331</sup>

## (2) Vollziehen der Entscheidung und Fristende

Für den Zeitpunkt des Vollziehens der Entscheidung wurde nach Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 1. Anstr. ZK entweder auf die tatsächliche Rückzahlung des Erstattungsbetrages an den Beteiligten oder auf den Zeitpunkt des Tätigwerdens der Behörde abgestellt. In Einklang mit Art. 235 lit. a ZK wurde im Ergebnis der Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung als Fristende angesehen.<sup>332</sup>

Die Definition der Erstattung entrichteter Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbeträge bezieht sich im Rahmen des UZK ebenfalls auf die Rückzahlung der Abgabenbeträge (Art. 5 Nr. 28 UZK). Für den Entscheidungsvollzug ist damit auch im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UZK der Zeitpunkt der ordnungsgemäßen und tatsächlichen Rückzahlung des Erstattungsbetrages an den Beteiligten maßgebend.<sup>333</sup>

---

330 Die französische Sprachfassung des Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 1. Anstr. ZK lautete: „à partir de l'adoption de ladite décision“.

331 So auch *Gellert*: Art. 116 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 129; *Loose*: § 233 AO, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 10; anders *Niestedt*: Art. 116 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 15, der auf die Mitteilung abstellt.

332 Vgl. Teil I: A.II.2.b).aa).(2), S. 95.

333 So auch *Niestedt*: Art. 116 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 15; *Gellert*: Art. 116 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 131 sieht die Entscheidung zwar auch mit Rückzahlung des Betrages als vollzogen an, stellt aber letztlich auf das ordnungsgemäße Tätigwerden der Behörde ab, da es auf den Eingang des Betrages beim Zollbeteiligten nicht mehr ankomme.

### (3) Vertretenmüssen der Zollbehörden

Eine Zinspflicht der Behörden bei verspätetem Vollzug der Erstattungsentscheidung besteht nur, soweit die Nichteinhaltung der Frist von den Zollbehörden zu vertreten ist. Welche Anforderungen an ein Nichtvertretenmüssen der Zollbehörden zu stellen ist, wird nicht weiter ausgeführt. In der englischen und französischen Sprachfassung des Art. 116 Abs. 6 UZK wird der insoweit konkretere und eindeutigere Begriff der „Kontrolle“ verwendet („unless the failure to meet the deadline was outside the control of the customs authorities“/„à moins que les raisons du non-respect du délai n'échappent au contrôle des autorités douanières“). Diese Formulierungen lassen darauf schließen, dass eine Befreiung der Zinspflicht grundsätzlich nur in Fällen möglich ist, in denen rein objektive Umstände die Zollbehörden daran hindern, die Frist einzuhalten. Nach diesem Verständnis wäre es für eine Befreiung der Zinspflicht regelmäßig nicht ausreichend, dass den Zollbehörden in Bezug auf die Nichteinhaltung der Frist kein fahrlässiges oder vorsätzliches Verhalten vorgeworfen werden kann, sie ansonsten jedoch objektiv in der Lage gewesen wären, die Frist einzuhalten.<sup>334</sup>

Diese Wortlautauslegung entspricht darüber hinaus dem teleologischen Hintergrund, der eine restriktive Anwendung dieser Vorschrift nahelegt. Die ohnehin schon nur unter engen Voraussetzungen bestehende Möglichkeit des Zollbeteiligten, Erstattungszinsen zu verlangen, darf nicht dadurch weiter erschwert werden, dass sich die Zollbehörden trotz Verfehlungen auf ihr Nichtvertretenmüssen berufen können und daraufhin von der Pflicht zur Zahlung der Zinsen befreit werden. Vielmehr muss diese Vorschrift, die den Zollbehörden durch die Möglichkeit des Nichtvertretenmüssens Vorteile einräumt, gleichzeitig einen ausreichenden Schutz des Zollbeteiligten bieten, damit dieser sein Recht auf Auszahlung von Erstattungszinsen bei Vorliegen der notwendigen Voraussetzungen tatsächlich wahrnehmen kann. Es ergibt sich daher die Notwendigkeit einer restriktiven Auslegung der Norm, der zum einen durch die Wortlautauslegung Rechnung getragen wird, aufgrund derer grundsätzlich nur rein objektive Umstände als Grundlage für die Nichteinhaltung der Frist ein Nichtvertretenmüssen der Zollbehörde begründen können. Zum anderen spricht die Formulierung „es sei denn“/„unless“/„à moins“ für eine Beweislastumkehr, die als Ausprägung einer restriktiven Auslegung der Norm angesehen werden kann. Danach muss die Zollbehörde, die sich

---

334 So wohl auch *Deimel*: Art. 116 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 111, der für das Nichtvertretenmüssen der Zollbehörde nur Gründe in Betracht kommen lässt, die außerhalb des Einflussbereichs der Zollverwaltung liegen. Als Beispiel nennt er das Fehlschlagen einer Auszahlung eines Erstattungsbetrages aufgrund einer vom Erstattungsberechtigten unzutreffend angegebenen Bankverbindung; *Loose*: § 233 AO, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 10.

im konkreten Fall auf ein Nichtvertretenmüssen beruft, das Vorliegen der zugrunde liegenden Umstände auch beweisen.<sup>335</sup> Hieraus ergibt sich eine widerlegbare Vermutung für das Vertretenmüssen der Behörde. Die Möglichkeit, sich von der Pflicht zur Zahlung von Erstattungsinsen zu exkulpieren, hat damit Ausnahmecharakter und muss zum Schutz des Zollbeteiligten strengen Anforderungen unterliegen.

Welche Anforderungen in den konkreten Fällen des Art. 116 Abs. 6 UZK an die Befreiung der Zinspflicht der Zollbehörden zu stellen sind, wird in Zukunft durch die Rechtsprechung noch zu erarbeiten sein.

### **(a) Auswirkung des Nichtvertretenmüssens**

Hat die Zollbehörde die Frist nicht eingehalten und diesbezüglich ihr Nichtvertretenmüssen bewiesen, kann dieser Umstand nur zu einer Aussetzung/Hemmung der Frist führen. Sobald das Hindernis, das die Behörde von dem Vollzug der Entscheidung abgehalten hat nicht mehr besteht, läuft die Frist weiter.<sup>336</sup>

Ein Neubeginn der Frist oder ein gänzlicher Ausschluss der Erstattungsinspflicht aufgrund eines nicht von der Zollbehörde zu vertretenden Umstandes und des darauf folgenden verspäteten Vollzugs der Entscheidung würde dem Zweck des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK widersprechen und den Zollschuldner unverhältnismäßig benachteiligen. Dieser muss trotz eines von der Behörde nicht zu vertretenden Hindernisses die Möglichkeit haben Erstattungsinsen zu verlangen, sobald die Behörde wieder in der Lage ist die Entscheidung zu vollziehen. Gleichzeitig würde ein Neubeginn der Frist dazu führen, dass der Behörde insgesamt eine erheblich längere Frist zur Verfügung stünde ihre Entscheidung zu vollziehen. Diese soll jedoch durch ein solches Hindernis nicht von einer faktischen Fristverlängerung profitieren, sondern nur für den Zeitraum nicht eintreten müssen, in dem sie den verspäteten Vollzug der Entscheidung nicht zu vertreten hat.

### **(b) Abgrenzung zu einer möglichen Ablaufhemmung der Frist durch höhere Gewalt**

In Zusammenhang mit dem Merkmal des Nichtvertretenmüssens stellt sich die Frage, ob der Eintritt höherer Gewalt eine Ablaufhemmung der Frist zur Folge

---

335 *Deimel*: Art. 116 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 111.

336 *Niestedt*: Art. 116 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 15.

haben kann<sup>337</sup> und wenn dem so ist, in welchem Verhältnis die höhere Gewalt zu dem Begriff des Nichtvertretenmüssens steht.

Der EuGH hat sich in einer Vielzahl seiner Entscheidungen mit dem Begriff der höheren Gewalt unter Berücksichtigung des öffentlich-rechtlichen Verhältnisses zwischen der Verwaltung und den Beteiligten sowie unter Würdigung der Zweckbestimmung der betroffenen Bestimmung beschäftigt.<sup>338</sup> In einer grundlegenden Definition aus dem Jahr 1970 beschränkt dieser den Begriff der höheren Gewalt „nicht auf eine absolute Unmöglichkeit [...], sondern [er ist] im Sinne von ungewöhnlichen, vom Willen des Betroffenen unabhängigen Umständen zu verstehen, deren Folgen trotz aller aufgewandten Sorgfalt nur mit dem Preis unverhältnismäßiger Opfer vermeidbar gewesen wären.“<sup>339</sup> Abhängig von den Besonderheiten des jeweiligen rechtlichen Bereiches kann der Begriff der höheren Gewalt also unterschiedlich ausgestaltet werden. Als gesetzliche Ausnahme von dem Grundsatz, dass alle Handlungen in Einklang mit den Rechtsvorschriften stehen müssen, ist er jedoch grundsätzlich eng auszulegen und wird von der Rechtsprechung daher nur zurückhaltend festgestellt.<sup>340</sup>

Im Vergleich zum objektiven Verständnis des Nichtvertretenmüssens fällt zunächst auf, dass sich die restriktiven Anwendungen sowie die grundsätzlichen Inhalte der beiden Begriffe zu einem großen Teil decken. Sowohl das Nichtvertretenmüssen im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK als auch der Begriff der höheren Gewalt stellen ein Korrektiv dar, um besondere, außerhalb der Sphäre der betroffenen Behörde oder des Zollbeteiligten liegende Umstände berücksichtigen zu können. Unabhängig von der möglichen Ausgestaltung des Begriffes der höheren Gewalt im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK kann daher davon ausgegangen werden, dass durch das Merkmal des Nichtvertretenmüssens kein

---

337 So *Gellert*: Art. 116 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 130; so auch schon im Rahmen der Vorgängerregelung, *Gellert*: Art. 241 ZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 6.

338 *Gellert*: Art. 220 ZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 31; EuGH, Urt. v. 18.03.2010, Rs. C-218/09, Slg. 2010, I-2373 (SGS Belgium), Rn. 45; Urt. v. 29.09.1998, Rs. C-263/97, Slg. 1998, I-5537 (First City Trading), Rn. 41; Urt. v. 07.12.1993, Rs. C-12/92, Slg. 1993, I-6381 (Huygen), Rn. 30.

339 EuGH, Urt. v. 17.12.1970, Rs. C-11/70, Slg. 1970, 1125 (Internationale Handelsgesellschaft), Rn. 23, wiederholt in Urt. v. 09.02.1984, Rs. C-284/82, Slg. 1984, 557 (Acciaierie e Ferriere Busseni), Rn. 11; Urt. v. 12.07.1984, Rs. C-209/83, Slg. 1984, 3089 (Ferriera Valsabbia), Rn. 21.

340 Vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 18.03.2010, Rs. C-218/09, Slg. 2010, I-2373 (SGS Belgium), Rn. 44 ff; EuG, Urt. v. 06.03.2003, verb. Rs. T-61/00, T-62/00, Slg. 2003, II-635 (APOL und AIPO), Rn. 73ff.; von *Rintelen*: Art. 43 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 135f.

Raum mehr für eine Ablaufhemmung der Frist aufgrund höherer Gewalt verbleibt. Dies kann in erster Linie mit dem Wortlaut des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK begründet werden. Der Gesetzgeber hat sich bei der Neufassung der Erstattungszinsregelung für die Einfügung des Merkmals des Nichtvertretenmüssens und einer entsprechenden Beweislastumkehr, nicht jedoch für die Ergänzung des Merkmals der höheren Gewalt als gesetzliche Ausnahme entschieden. Dies spricht für eine beabsichtigte Abgrenzung zu anderen Vorschriften, die die Geltung von Fristen im Fall höherer Gewalt explizit ausschließen oder für diesen Fall eine Fristverlängerung vorsehen (vgl. z.B. Art. 105 Abs. 5, 121 Abs. 1 UAbs. 2 UZK), da die Frist des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK gerade nicht verlängerbar ist und im Fall eines nicht zu vertretenen Ereignisses nur gehemmt wird, ansonsten jedoch nicht ihre Geltung verliert.

Im Ergebnis sind daher alle Ereignisse, die einen Einfluss auf die Frist des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK haben können, an dem Begriff des Nichtvertretenmüssens zu messen.

### **bb) Festsetzung des Zinssatzes nach Art. 112 UZK**

Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 UZK bestimmt, dass der Zinssatz nach Art. 112 UZK zu berechnen ist. Im Gegensatz zu Art. 241 UAbs. 2 ZK wird nicht mehr innerhalb der Erstattungszinsregelung auf die üblichen Zinsbeträge der jeweiligen einzelstaatlichen Geld- und Kapitalmärkte verwiesen, sondern die Anwendung der Regelungen über die Gewährung von Zahlungserleichterungen bzw. Erhebung von Kreditzinsen des Art. 112 UZK vorgeschrieben.

Die Festlegung des Zinssatzes gewährter Erstattungszinsen gemäß Art. 116 Abs. 6 UZK richtet sich nach Art. 112 Abs. 2 UZK. Für Mitgliedstaaten, deren Währung der Euro ist, liegt der Zinssatz einen Prozentpunkt über dem am ersten Tag des Fälligkeitsmonats angewandten Zinssatzes für Hauptrefinanzierungsgeschäfte der Europäischen Zentralbank (Art. 112 Abs. 2 UAbs. 2 UZK). Für Mitgliedstaaten, deren Währung nicht der Euro ist, ist der Zinssatz für Hauptrefinanzierungsgeschäfte der jeweiligen nationalen Zentralbank zuzüglich eines Prozentpunktes maßgebend. Liegt ein solcher Zinssatz bei einer nationalen Zentralbank außerhalb des Euroraumes nicht vor, ist derjenige Zinssatz auf dem Geldmarkt des jeweiligen Mitgliedstaates anzuwenden, der dem eines Hauptrefinanzierungszinssatzes am ehesten entspricht (Art. 112 Abs. 2 UAbs. 3 UZK). Die Zinshöhe muss wegen der möglichen Änderung der oben genannten maßgeblichen Zinssätze jeden Monat neu berechnet werden.<sup>341</sup>

---

341 *Thaler*: Art. 112 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 7; der aktuelle Zinssatz für Hauptrefinanzierungsgeschäfte (main refinancing

### c) Wegfall des Verweises auf einzelstaatliche Bestimmungen

Nicht in Art. 116 Abs. 6 UZK übernommen wurde der Verweis auf die einzelstaatlichen Bestimmungen des Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK. Damit stellt sich die Frage, ob durch den Wegfall dieses Verweises auch ergänzende nationale Vorschriften hinsichtlich der Verzinsung von Erstattungsbeträgen nicht (mehr) anwendbar sind. Für das deutsche Recht betrifft diese Problematik insbesondere die Frage, ob im Rahmen der Regelung des Art. 116 Abs. 6 UZK noch Raum für die Anwendbarkeit des § 236 AO verbleibt.

Das Schrifttum zeigt sich in der Frage der Anwendbarkeit nationaler Erstattungszinsregelungen (und damit auch der des § 236 AO) uneinig. Vertreten wird, eine Verzinsung von Erstattungsbeträgen sei *nur* noch nach der Regelung des Art. 116 Abs. 6 UZK möglich. Begründet wird dies mit der unionsweiten Vereinheitlichung der Vorschrift aufgrund des Wegfalls des Verweises, die bei weiterer Anwendbarkeit nationaler Regelungen unterlaufen würde.<sup>342</sup> Ob nach dieser Auffassung jedoch allein nationale, dem Art. 116 Abs. 6 UZK inhaltlich entsprechende Regelungen für nicht anwendbar gehalten werden, oder auch dem § 236 AO sein Anwendungsbereich entzogen werden soll, ist nicht zu erkennen. Andererseits wird ausdrücklich von einer Anwendbarkeit des § 236 AO neben Art. 116 Abs. 6 UZK ausgegangen.<sup>343</sup>

Auf Grundlage dieser Einschätzungen ist zwischen nationalen Regelungen zu unterscheiden, die dem Beteiligten in Bezug auf Art. 116 Abs. 6 UZK weniger, identische oder mehr Rechte einräumen. In einem weiteren Punkt ist festzustellen, wie sich Art. 116 Abs. 6 UZK auf die Anwendbarkeit des § 236 AO auswirkt.

### aa) Anwendbarkeit einer nationalen Erstattungszinsregelung neben Art. 116 Abs. 6 UZK

Vertreten wird die Auffassung, Art. 116 Abs. 6 UZK stelle hinsichtlich des Anspruchs von Zinsen bei der Erstattung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben nur eine Art unionsweiten Mindeststandard dar. Jeder Wirtschaftsbeteiligte habe in allen Mitgliedstaaten gemäß Art. 116 Abs. 6 UZK einen Anspruch auf Zinsen, soweit

---

operations) der EZB kann unter <https://www.ecb.europa.eu/stats/monetary/rates/html/index.en.html> (zuletzt abgerufen am: 17.01.2020) eingesehen werden.

342 *Deimel*: Art. 116 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 27; *Loose*: § 233 AO, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 11; vgl. auch *Müller-Eiselt*: Art. 116 UZK, in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EU-Zollrecht, Rn. 9.

343 *Niestedt*: Art. 116 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 16; vgl. auch *Alexander*: Vorbemerkungen zu Art. 112, 114 und 116 Abs. 6 UZK, in: Witte, Zollkodex der Union (UZK), Rn. 1.

die Anspruchsvoraussetzungen vorlägen. Dieser Anspruch sei jedoch auch insoweit nicht abschließend, als nationale Vorschriften vorsehen könnten, dass die Zinszahlung auf Erstattungsbeträge schon vor Ablauf der Dreimonatsfrist des Art. 116 Abs. 6 UZK beginne. In einem solchen Fall seien die nationalen Vorschriften für den Zeitpunkt einer solchen Zinszahlung maßgebend und nicht mehr der Zeitpunkt der Erstattungsentscheidung, mit der dem Antrag des Beteiligten gemäß Art. 116 Abs. 6 UZK entsprochen werde.<sup>344</sup>

Die Anwendbarkeit einer solchen nationalen Norm, die ihrem Grunde nach einen Erstattungszinsanspruch für entrichtete Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben regelt, jedoch niedrigere Anforderungen an den Beteiligten stellt als Art. 116 Abs. 6 UZK und ihn damit auf nationaler Ebene besser stellt, erscheint zweifelhaft. Grundsätzlich folgt aus der unmittelbaren Geltung europäischer Verordnungen, dass jedwede nationale Vorschriften unanwendbar sind, die mit einer Verordnungsregelung kollidieren,<sup>345</sup> die Tragweite der Verordnung berühren<sup>346</sup> oder die Anwendbarkeit der Verordnung selbst verbergen, überspielen oder vereiteln<sup>347</sup>. Zu fragen ist daher, ob eine nationale Regelung, die den Zollbeteiligten besser stellt als die entsprechende Verordnungsvorschrift, die Tragweite der europäischen Regelung in einer unzulässigen Weise berührt. Anders als rechtsangleichend wirkende Richtlinien werden Verordnungen in erster Linie erlassen, um den betreffenden Regelungsbereich in allen Mitgliedstaaten zu vereinheitlichen. Ist es bei der nationalen Umsetzung von Richtlinien üblich, dass sich die mitgliedstaatlichen Vorschriften im Rahmen ihres Umsetzungsspielraumes unterscheiden und damit den Adressaten in den jeweiligen Mitgliedstaaten gegebenenfalls mehr Rechte gewähren,<sup>348</sup> kann eine nationale, den Beteiligten besser stellende Parallelnorm die rechtsvereinheitlichende Wirkung einer Verordnung unterlaufen. Im Bereich des Zollrechts zeigt sich dies nicht nur darin, dass durch die Regelungen des UZK der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung aller Zollschuldner gewährleistet werden soll, welcher durch die Anwendung nationaler Parallelvorschriften beeinträchtigt werden könnte. In praktischer Hinsicht würden sich die betroffenen Zoll-

---

344 *Lux*: Einführung Zollkodex der Union (UZK), in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 148; *Lux*: Einführung in den Zollkodex der Union (UZK) – Teil II, in: ZfZ 2014, 243, S. 249.

345 *Schroeder*: Art. 288 AEUV, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 42ff., 47ff.

346 EuGH, Urt. v. 18.06.1970, Rs. C-74/69, Slg. 1970, 451 (Hauptzollamt Bremen/Krohn), Rn. 6.

347 EuGH, Urt. v. 31.01.1978, Rs. C-94/77, Slg. 1978, 99 (Fratelli Zerbone), Rn. 22/27; Urt. v. 10.10.1973, Rs. C-34/73, Slg. 1973, 981 (Variola), Rn. 10, 15; *Ruffert*: Art. 288 AEUV, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Rn. 20.

348 *Geismann*: Art. 288 AEUV, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 41; *Schroeder*: Art. 288 AEUV, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 54, 61ff.

schuldner darum bemühen, die Zollabwicklung in einen sie besser stellenden Mitgliedstaat zu verlegen, was sowohl zu logistischen als auch wirtschaftlichen Verzerrungen sowie einer möglichen Überforderung der zuständigen Zollbehörden und damit einhergehenden Abwicklungsengpässen führen kann. Den Zollschuldner besser stellende nationale Regelungen müssen daher im Ergebnis hinter der Notwendigkeit der rechtsvereinheitlichenden Wirkung einer Verordnung zurücktreten.

Um einen unproblematischen Fall des Vorrangs des Art. 116 Abs. 6 UZK handelt es sich dagegen, wenn eine nationale Norm ihrem Grunde nach einen Erstattungs-zinsanspruch bezüglich Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben regelt, die Anforderungen an eine Verzinsung jedoch strenger sind als diejenigen des Art. 116 Abs. 6 UZK. Hierbei könnte es sich beispielsweise um eine Vorschrift handeln, die eine Verzinsung gänzlich ausschließt, zusätzlich durch den Beteiligten zu erfüllende Anforderungen voraussetzt oder eine längere Frist zugunsten der Behörden vorsieht. In einem solchen Fall handelt es sich um eine unzulässige nationale Parallelgesetzgebung, deren Anwendbarkeit die unmittelbare Geltung europäischer Verordnungsregelungen (hier Art. 116 Abs. 6 UZK) unterlaufen würde. Die Anwendbarkeit einer solchen Regelung ist damit nach dem Wegfall des noch im Rahmen des Art. 241 ZK enthaltenen Verweises auf einzelstaatliche Bestimmungen in Art. 116 Abs. 6 UZK ausgeschlossen.

Entsprechendes gilt, soweit die nationale Regelung inhaltlich mit Art. 116 Abs. 6 UZK übereinstimmt. Die europäische Regelung ist dann ebenfalls aus den oben genannten Gründen unproblematisch vorrangig zu der entsprechenden nationalen Regelung anwendbar.

### **bb) Abschließende Regelung des Art. 116 Abs. 6 UZK in Bezug auf § 236 AO?**

Für Deutschland stellt sich nunmehr die Frage, ob § 236 AO neben Art. 116 Abs. 6 UZK hinsichtlich der Erstattung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben noch Anwendung finden kann. Im Rahmen der Vorgängerregelung wurde § 236 AO aufgrund des Verweises auf einzelstaatliche Bestimmungen in Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK einhellig für anwendbar angesehen.<sup>349</sup>

Es muss also festgestellt werden, ob § 236 AO als eigenständige Prozesszinsregelung eine Ergänzungsfunktion zu Art. 116 Abs. 6 UZK wahrnehmen kann oder Art. 116 Abs. 6 UZK den § 236 AO als vorrangige europäische Verordnungsvorschrift verdrängt.

---

349 Vgl. Fn. 194.

Trotz Wegfalls des Verweises auf die einzelstaatlichen Bestimmungen in Art. 116 Abs. 6 UZK besteht die Auffassung, dass eine Anwendung entsprechender nationaler Erstattungszinsvorschriften nicht zwangsläufig durch Art. 116 Abs. 6 UZK ausgeschlossen wird.<sup>350</sup> In Bezug auf den Anspruch auf Prozesszinsen gemäß § 236 AO wird dies damit begründet, dass sich der nationale Anspruch auf Prozesszinsen auf die Verzinsung von Erstattungsansprüchen bei Rechtshängigkeit des Anspruchs beziehe. Der Anspruch auf Erstattungszinsen gemäß Art. 116 Abs. 6 UZK habe seinen Rechtsgrund jedoch nicht in der Rechtshängigkeit des Anspruchs, sondern sehe die Verzinsung von erstatteten Abgabebeträgen aufgrund eines Erstattungsantrages vor. Diese sich unterscheidenden Rechtsgründe der beiden Normen führten dazu, dass § 236 AO trotz des Art. 116 Abs. 6 UZK noch anwendbar sei, was auch dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten sowie dem unionsrechtlichen Grundsatz der Effektivität entspreche.<sup>351</sup> Zudem entstehe ohne die Anwendbarkeit des § 236 AO neben Art. 116 Abs. 6 UZK eine Regelungslücke. Der Zollschuldner könne in einem solchen Fall Erstattungszinsen aufgrund einer durch die Zollbehörden verspätet vollzogenen Erstattung verlangen, nicht jedoch, wenn er gegen eine aufgrund unrichtiger buchmäßiger Erfassung erfolgte Einfuhrabgabenfestsetzung unmittelbar erfolgreich klage.<sup>352</sup>

Die systematische Ausgestaltung des Art. 116 Abs. 6 UZK innerhalb des gesamten Art. 116 UZK spricht zunächst für eine den § 236 AO verdrängende Wirkung. Beide Regelungen des Art. 116 Abs. 6 UZK und des § 236 AO weisen insofern wesensgleiche Merkmale auf, als sie die Zahlung von Zinsen regeln, die durch eine verspätete Leistung der Behörde entstehen. Der Wegfall des noch in Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK enthaltenen Verweises auf einzelstaatliche Bestimmungen sollte bewirken, die Erstattungszinsregelung im Zollrecht unionsweit zu vereinheitlichen.<sup>353</sup> Im Hinblick auf die Systematik des Art. 116 UZK ist davon

---

350 So *Rüsken*: § 233 AO, in: Klein, Abgabenordnung, Rn. 2 und wohl auch das Hessische FG, das in seinem Urt. v. 23.07.2018, 7 K 1579/17 den Anspruch auf Prozesszinsen direkt aus dem Zinsgrundsatz des EuGH herleitet, jedoch im Ergebnis offen lässt, ob im streitgegenständlichen Fall auf Art. 241 ZK oder Art. 116 Abs. 6 UZK abzustellen ist; anders die AO-DV Zoll Nr. 1 zu § 236, nach der § 236 AO durch Art. 116 Abs. 6 UZK überlagert wird.

351 *Niestedt*: Art. 116 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 16; *Reimer*: Prozesszinsen auf erstattete Einfuhrabgaben, Sind die Hauptzollämter nach Anwendbarkeit des UZK an der Festsetzung gehindert?, in: AW-Prax 2017, 453, S. 454; *Reimer*, in: AW-Prax 2019, 29, S. 31f.

352 *Alexander*: Art. 232 ZK, in: Witte, Zollkodex, Rn. 7.

353 *Niestedt*: Art. 116 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 16; *Gellert*: Art. 116 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 124; *Lux*, in: ZfZ 2014, 243, S. 248f.

auszugehen, dass dieser alle Fälle der Erstattung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben vereint, woraus für Art. 116 Abs. 6 UZK geschlossen werden kann, dass der Gesetzgeber vorgesehen hat, für alle möglichen Erstattungsfälle eine abschließende und einheitliche Erstattungszinsregelung zu treffen.

Fraglich ist nun, ob § 236 AO aufgrund seines zu Art. 116 Abs. 6 UZK unterschiedlichen Rechtsgrundes möglicherweise nicht verdrängt wird. § 236 AO bezieht sich auf die Gewährung von Erstattungszinsen ab Rechtshängigkeit. Art. 116 Abs. 6 UZK geht dagegen schon von einer bestehenden Erstattungsentscheidung zugunsten des Zollschuldners aus. Die Verzinsung nach Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK bezieht sich nicht auf die Erstattungsentscheidung der Behörde selbst, sondern auf die Verfehlung der Behörde, die den Zollschuldner begünstigende Erstattungsentscheidung nicht innerhalb von drei Monaten vollzogen zu haben. Führt daher nach Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK erst eine Vollzugsverfehlung der Behörde zu einer Erstattungszinspflicht, widerspricht eine nationale Vorschrift dieser europäischen Regelung, die Zinsen ab einem Zeitpunkt gewährt, an dem eine Erstattungsentscheidung noch gar nicht bestanden hat. Die Anwendbarkeit des § 236 AO würde auf diese Weise den Zeitraum der Zinszahlung des Art. 116 Abs. 6 UZK erweitern, indem dem Zollschuldner, der sich auf § 236 AO berufen kann, Zinsen zu einem früheren Zeitpunkt zustehen würden, als unionsrechtlich über Art. 116 Abs. 6 UZK vorgesehen.

Die Nichtanwendbarkeit des § 236 AO neben Art. 116 Abs. 6 UZK führt ferner nicht dazu, dass bei Fallgestaltungen, in denen der Zollschuldner unmittelbar erfolgreich gegen eine unrichtige Abgabenfestsetzung klagt, eine Regelungslücke entsteht. Bekommt der Zollschuldner gerichtlich eine Abgabenerstattung zugesprochen, erstreitet der Zollschuldner eine Erstattung seiner entrichteten Abgaben, die jedoch in derselben Weise wie eine auf Antrag gewährte Erstattung durch die Behörde vollzogen werden muss, indem die Behörde eine Rückzahlung der Erstattungsbeträge vornehmen muss. Eine etwaige Verzinsung nach Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK muss daher auch aufgrund einer Vollzugsverfehlung der Behörde erfolgen können, wenn die zugrunde liegende Erstattung gerichtlich erstritten wurde.<sup>354</sup>

Diese Überlegungen zeigen, dass ein unterschiedlicher Rechtsgrund hinsichtlich des Verhältnisses zwischen Art. 116 Abs. 6 UZK und der nationalen Regelung des § 236 AO nicht dazu führt, dass die Regelungsbereiche der beiden Vorschrif-

---

<sup>354</sup> Vgl. auch *Deimel*: Art. 116 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 27.

ten keine Berührungspunkte zueinander aufweisen. Der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung aller Zollschuldner bleibt vielmehr nur gewahrt, soweit Art. 116 Abs. 6 UZK eine den § 236 AO verdrängende Wirkung entfaltet.

In der Folge macht es keinen Unterschied, ob § 236 AO die Zinspflicht auf Erstattungsbeträge an prozessuale oder anderweitige materiellrechtliche Voraussetzungen knüpft als in Art. 116 Abs. 6 UZK. Entscheidend ist im Hinblick auf die gemeinschaftsfreundliche Auslegung sowie den abschließenden Charakter des Art. 116 Abs. 6 UZK für die Nichtanwendbarkeit einer nationalen Norm vielmehr, dass sie als Rechtsfolge dem Zollschuldner Erstattungszinsen gewährt, um eine mögliche Überschneidung und damit eine wie oben gesehene potentielle Ungleichbehandlung der Zollschuldner zu vermeiden. Dass die Nichtanwendbarkeit des § 236 AO im Vergleich zu der Vorgängerregelung des Art. 241 ZK zu einer möglichen Einschränkung der Rechte des Zollschuldners führt, ist zugunsten des Vorrangs des Art. 116 Abs. 6 UZK hinzunehmen.<sup>355</sup>

Im Ergebnis lässt sich damit feststellen, dass es sich bei Art. 116 Abs. 6 UZK um eine abschließende Regelung handelt, die eine Anwendung des § 236 AO ausschließt.

Aufgrund des durch den EuGH entwickelten Grundsatzes der Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben erklärte das Gericht in der *Rs. Wortmann* den in Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK enthaltenen Nichtverzinsungsgrundsatz für Erstattungsfälle dieser Art für nicht anwendbar. Das Gericht stellte weiterhin fest, dass der über den Verweis des Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK anwendbare § 236 AO hinsichtlich des Zeitraumes der Verzinsung dem durch den EuGH entwickelten Grundsatz nicht genüge.<sup>356</sup> Durch den fehlenden Verweis auf die einzelstaatlichen Bestimmungen in Art. 116 Abs. 6 UZK wird daher noch zu untersuchen sein, inwieweit diese Entscheidung auf die Regelung des Art. 116 Abs. 6 UZK übertragbar ist und ob in den Fällen der Erstattung von unionsrechtswidrig erhobenen Abgabenbeträgen für eine Anwendung des § 236 AO Raum verbleibt, um die Durchführung der Verzinsung der Erstattungsbeträge auf nationaler Ebene zu gewährleisten.<sup>357</sup>

---

355 Kritisch im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit dem Effektivitätsgrundsatz, sollte § 236 AO neben Art. 116 Abs. 6 UZK nicht mehr anwendbar sein *Focke*: Das Verhältnis des UZK zur AO, in: Hoell (Hrsg.), *Der Unionszollkodex*, S. 74 sowie *Reimer*, in: *AW-Prax* 2019, 29, S. 31f.

356 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, *Rs. C-365/15*, EU:C:2017:19 (*Wortmann*), Rn. 26ff.

357 Vgl. dazu Teil 3, S. 247 sowie *Felderkhoff*: Erstattungszinsen ab dem Zeitpunkt der Zahlung möglich, EuGH-Urteil „*Wortmann*“ bringt entscheidende Neuerungen für Wirtschaftsbeteiligte, in: *AW-Prax* 2017, 98.

Das Hessische FG leitete in einer Entscheidung, in der es über einfuhrumsatzsteuerliche Prozesszinsen nach § 236 AO unter Bezugnahme auf die *Rs. Wortmann* zu entscheiden hatte<sup>358</sup> den Anspruch auf Prozesszinsen ab Rechtshängigkeit direkt aus dem unionsrechtlichen Zinsgrundsatz ab. Dabei ließ es offen, ob im streitgegenständlichen Fall Art. 241 ZK oder Art. 116 Abs. 6 UZK anzuwenden war und ging damit im Ergebnis von der Anwendbarkeit des § 236 AO neben Art. 116 Abs. 6 UZK aus. Begründet wurde diese Entscheidung unter anderem mit der sich entsprechenden Entstehungsgeschichte von Art. 241 ZK und Art. 116 Abs. 6 UZK, durch die die in der *Rs. Wortmann* angeführten Wertungen und Auslegungsmaßstäbe zu Art. 241 ZK auch auf Art. 116 Abs. 6 UZK übertragbar seien.<sup>359</sup> Auf die in diesem Kontext maßgebliche Frage, welche möglicherweise einschränkenden Auswirkungen Art. 116 Abs. 6 UZK im Unterschied zu Art. 241 ZK durch den Wegfall des Verweises auf die einzelstaatlichen Vorschriften auf den Zinsgrundsatz des EuGH sowie auf die Anwendbarkeit von § 236 AO haben könnte, wird jedoch im Rahmen dieser Entscheidung nicht weiter eingegangen.

### **3. Die Anwendbarkeit der AO-Regelungen im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UZK**

Sind die Behörden aufgrund der Nichteinhaltung der Frist verpflichtet, dem Beteiligten gemäß Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK Erstattungszinsen zu zahlen, verweist Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 UZK hinsichtlich der Festsetzung des Zinssatzes auf die Vorschrift des Art. 112 UZK. Hierbei stellt sich die Frage, welche Regelungen der AO durch Art. 112 UZK sowie durch allgemeine im UZK geltenden Verfahrensvorschriften überlagert werden.

#### **a) Verhältnis des Art. 116 Abs. 6 UZK zu § 238 AO**

Art. 112 Abs. 2 UZK legt den Zinssatz für die Zahlung von Kreditzinsen fest, die im Rahmen der Gewährung von Zahlungserleichterungen zulasten des Zollschuldners erhoben werden. Über den Verweis des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 UZK findet der in Art. 112 Abs. 2 UZK festgelegte Zinssatz auch für die Zahlung von Erstattungszinsen zugunsten des Zollbeteiligten Anwendung. § 238 Abs. 1 S. 1 AO wird damit von Art. 112 Abs. 2 UZK überlagert.<sup>360</sup>

---

358 Hessisches FG, Urt. v. 23.07.2018, 7 K 1579/17; vgl. für eine Zusammenfassung des Sachverhaltes Teil I: A.II.3.b), S. 108.

359 Hessisches FG, Urt. v. 23.07.2018, 7 K 1579/17, Rn. 24f.

360 *Deimel*: Art. 112 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 36 geht davon aus, dass § 238 Abs. 1 AO von Art. 112 Abs. 2 UZK verdrängt wird.

§ 238 Abs. 1 S. 2 AO bestimmt, dass die Zinsen von dem Tag an, an dem der Zinslauf beginnt, nur für volle Monate zu zahlen sind. Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 1 UZK stellt klar, dass Erstattungsinsen ab dem Tag, an dem die Dreimonatsfrist abläuft, bis zum Tag der Erstattung zu zahlen sind. Damit ist auch in diesem Fall § 238 Abs. 1 S. 2 AO durch Überlagerung der Sonderregelung des Art. 116 UAbs. 3 S. 1 UZK nicht anwendbar.<sup>361</sup>

Ebenso verhält es sich mit § 238 Abs. 2 AO. Es ist davon auszugehen, dass die Regelung der Zinshöhe abschließend über Art. 112 Abs. 2 UZK geregelt werden soll und damit kein Raum für eine ergänzende nationale Vorschrift bleibt, soweit sie nicht eine für die Durchführung der Zinsberechnung unbedingt erforderliche Regelungslücke ausfüllt. Ein Blick in die für Zinsen nicht anwendbare Regelung des Art. 101 Abs. 3 UZK<sup>362</sup> zeigt zudem, dass der UZK durchaus Rundungsregeln kennt, der Gesetzgeber sie jedoch bei der Regelung des Zinssatzes in Art. 112 UZK unberücksichtigt gelassen hat und allein in Art. 112 Abs. 4 UZK anordnet, dass Beträge unter 10 Euro nicht festgesetzt werden. Im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 UZK i.V.m. Art. 112 UZK findet damit auch § 238 Abs. 2 AO keine Anwendung.<sup>363</sup>

Im Ergebnis verbleibt damit nur noch eine Anwendbarkeit des § 238 Abs. 1 S. 3 AO.<sup>364</sup>

## **b) Verhältnis des Art. 116 Abs. 6 UZK zu § 239 AO**

Über den Verweis des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 UZK, der die Anwendung des Art. 112 UZK hinsichtlich der Festsetzung des Zinssatzes anordnet, erstreckt sich die Frage der Überlagerung der Normen durch die Regelungen der Abgabenordnung auch auf § 239 AO.

§ 239 Abs. 1 S. 1 AO stellt fest, dass die für Steuern geltenden Vorschriften auf Zinsen entsprechend anzuwenden sind. Dieser Verweis beschränkt sich jedoch auf die Festsetzungsvorschriften der §§ 155ff. AO.<sup>365</sup> Über die in den Art. 101-

---

361 A.A. *Gellert*: Art. 116 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 134; im Rahmen des Art. 241 ZK wurde § 238 Abs. 1 S. 2 AO noch nicht überlagert, vgl. Fn. 265.

362 *Gellert*: Art. 101 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 5.

363 So auch *Deimel*: Art. 116 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 28; a.A. *Gellert*: Art. 116 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 134, der jedoch in *Gellert*: Art. 112 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 22 ebenfalls die Anwendung des § 238 Abs. 2 AO ausschließt.

364 *Deimel*: Art. 116 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 28; nach der AO-DV Zoll Nr. 1 zu § 238 überlagert Art. 116 Abs. 6 UZK den § 238 AO vollständig.

365 *Loose*: § 239 AO, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 1.

104 UZK geregelte Festsetzung und buchmäßige Erfassung anfallender Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben und der dazugehörigen Zinsen durch die Zollbehörden kommen damit über § 239 Abs. 1 S. 1 AO die §§ 155ff. AO für die Festsetzung der Zinsen zur Anwendung, soweit diese nicht durch entsprechende Vorschriften des UZK überlagert werden.<sup>366</sup> Entsprechendes gilt für die Regelung der Festsetzungsfristen nach § 239 Abs. 1 S. 2 AO.<sup>367</sup>

Gemäß § 239 Abs. 2 S. 1 AO sind Zinsen auf volle Euro zum Vorteil des Steuerpflichtigen festzusetzen. Eine Nichtanwendbarkeit dieser Vorschrift kann wie bei § 238 Abs. 2 AO darauf gestützt werden, dass die in Art. 101 Abs. 3 UZK enthaltene Rundungsregel nicht in den Art. 112 UZK übernommen wurde und daher davon auszugehen ist, dass es sich bei dem Fehlen einer solchen Rundungsregel nicht um eine Regelungslücke handelt, die durch eine nationale Vorschrift ausgefüllt werden muss. Im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UZK i.V.m. Art. 112 UZK ist damit § 239 Abs. 2 S. 1 AO nicht anwendbar.

§ 239 Abs. 2 S. 2 AO wird von Art. 112 Abs. 4 UZK überlagert.<sup>368</sup> Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 UZK verweist nicht nur auf Art. 112 Abs. 2 UZK, sondern auf den gesamten Art. 112 UZK. Daher kann davon ausgegangen werden, dass es sich nicht um einen abschließenden Verweis auf die Zinssatzregelung des Art. 112 Abs. 2 UZK handelt. Anders als Art. 112 Abs. 2 UZK bestimmt Art. 112 Abs. 4 UZK zwar nicht die Berechnung des Zinssatzes selbst. Der Verzicht auf eine Zinserhebung für einen unter 10 Euro liegenden Betrag hat jedoch einen tatsächlichen Einfluss darauf, ob der über Art. 112 Abs. 2 UZK berechnete Zinssatz überhaupt erhoben und am Ende festgesetzt wird. Damit ist auch im Rahmen des Verweises in Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 UZK der Art. 112 Abs. 4 UZK als eine den Art. 112 Abs. 2 UZK ergänzende Norm anzusehen, die entsprechende nationale Vorschriften überlagert. Dies entspricht nicht nur verwaltungsökonomischen Zwecken, sondern trägt als gebundene Entscheidung außerdem zum Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung der Zollschuldner bei, indem auch in dieser Norm eine weitergehende Harmonisierung des europäischen Zollrechts realisiert wurde.<sup>369</sup>

---

366 *Deimel*: Art. 116 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 45; *Gellert*: Zollkodex und Abgabenordnung, S. 212.

367 *Gellert*: Zollkodex und Abgabenordnung, S. 212.

368 So auch die AO-DV Zoll Nr. 1 zu § 239.

369 *Gellert*: Art. 116 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 134, hält dagegen § 239 Abs. 2 S. 2 AO für anwendbar; im Rahmen des Art. 241 ZK wurde § 239 Abs. 2 AO noch nicht überlagert, vgl. Fn. 271.

Anders als noch im Rahmen des Art. 241 ZK enthalten Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 i.V.m. Art. 112 UZK nun nicht nur Vorschriften zu der Höhe und Berechnung der Zinsen, die gegebenenfalls durch § 238 AO ausgefüllt werden können, sondern mit Art. 112 Abs. 4 UZK auch eine Vorschrift zu deren Festsetzung, die bisher gänzlich über § 239 AO geregelt wurde.<sup>370</sup> Im Ergebnis ergibt sich daher, dass nun nicht nur die Vorschrift des § 238 AO, sondern ebenfalls die des § 239 AO teilweise durch die Regelungen des UZK überlagert werden.

#### **4. Verwaltungsverfahren und Rechtsbehelfe**

Wie bei der Vorgängerregelung des Art. 241 ZK ist hinsichtlich des Verwaltungsverfahrens und der Wahrnehmungsmöglichkeiten von Rechtsbehelfen mangels vorrangiger europäischer Regelungen auf die Verfahrensvorschriften der AO zurückzugreifen.

Die Zinsen werden durch Zinsbescheid festgesetzt. Hierfür sind die §§ 155 Abs. 1 S. 1, 239 Abs. 1 S. 1 AO maßgebend. Die Korrektur von den Zollschuldner belastenden Zinsbescheiden richtet sich über die §§ 1 Abs. 3 S. 1, 3, Abs. 4 AO nach den §§ 239 Abs. 1 S. 1, 172ff. AO.<sup>371</sup> Werden Erstattungszinsen zugunsten des Zollschuldners festgesetzt, sind bei einer Rücknahme, Widerruf oder Änderung einer solchen begünstigenden Entscheidung vorrangig die Art. 27, 28 UZK anzuwenden.<sup>372</sup> Hinsichtlich des zuvor herausgearbeiteten Verhältnisses zwischen Art. 116 Abs. 6 i.V.m. Art. 112 UZK und den Vorschriften der AO sind § 238 Abs. 1 S. 1, 2 und Abs. 2 AO sowie § 239 Abs. 2 AO nicht mehr anzuwenden.

Gemäß Art. 44 Abs. 2 lit. a, Abs. 3, 4 UZK i.V.m. § 347 Abs. 1 S. 1 AO steht dem Beteiligten das Recht zu, Einspruch gegen einen zu seinem Nachteil erlassenen Festsetzungsbescheid einzulegen. Eine Entscheidung auf Grundlage des Art. 116 Abs. 6 UZK ergeht zulasten des Zollschuldners, wenn diesem Erstattungszinsen vollständig verwehrt werden oder ein niedrigerer als ursprünglich beantragter Erstattungszinsbetrag festgesetzt wird. Ein Untätigkeitseinspruch ge-

---

370 An dieser Neuerung im Vergleich zu den Vorschriften des ZK zeigt sich beispielhaft, warum dem europäischen Zollrecht auch eine führende Rolle hinsichtlich der „Europäisierung“ der nationalen Verwaltungsrechtssysteme zugesprochen wird, *Limbach*: Uniformity of customs administration in the European Union, S. 11.

371 *Deimel*: Art. 112 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 27; *Deimel*: Art. 116 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 45.

372 Umkehrschluss zu *Henke, Huchatz*, in: *ZfZ* 1996, 226, S. 233; *Deimel*: Art. 116 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 45.

mäß Art. 44 Abs. 1 UAbs. 2 UZK i.V.m. § 347 Abs. 1 S. 2 AO kann vom Beteiligten eingelegt werden, wenn über seinen Antrag auf Festsetzung der Zinsen nicht innerhalb der in Art. 22 Abs. 3 UZK festgelegten Frist entschieden wird. Auf ein erfolglos durchgeführtes Einspruchsverfahren kann die Erhebung einer Verpflichtungsklage gemäß § 40 Abs. 1 FGO folgen.<sup>373</sup>

## **5. Übertragbarkeit der bisherigen Rechtsprechung zu Art. 241 ZK auf Art. 116 Abs. 6 UZK**

Bei der Frage, inwieweit die Art. 241 ZK betreffenden Entscheidungen auf Art. 116 Abs. 6 UZK übertragen werden können, ist zwischen den jeweiligen Regelungsbereichen der Vorschriften zu unterscheiden.

Den durch den EuGH entwickelten Grundsatz, dass Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben verzinst werden müssen, betrifft den nun in Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK und zuvor in Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK geregelten Nichtverzinsungsgrundsatz von erstatteten Einfuhr- und Ausfuhrabgaben. Der EuGH sah den Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK in dieser Fallkonstellation als nicht anwendbar an, um die Durchsetzung des Grundsatzes der Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben zu gewährleisten. Ob diese Entscheidung aufgrund des weggefallenen Verweises auf die einzelstaatlichen Bestimmungen auch im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UZK heranzuziehen ist, wird noch festzustellen sein.<sup>374</sup>

Hinsichtlich des in Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK enthaltenen Verweises auf einzelstaatliche Bestimmungen wurde im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UZK bereits festgestellt, dass entsprechende nationale Erstattungszinsnormen einschließlich des § 236 AO durch Art. 116 Abs. 6 UZK überlagert werden. Damit einhergehend ist die sich auf diese nationalen Verweisungsnormen beziehende, vorwiegend nationale Rechtsprechung nicht mehr ohne weiteres für Art. 116 Abs. 6 UZK heranzuziehen. Eine Ausnahme von dieser Regel gilt dann, wenn eine mögliche Ungültigkeit oder Nichtanwendbarkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK, z.B. wegen des sich aus dem Unionsrecht unmittelbar ergebenden Zinsgrundsatzes von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben dazu führt, dass die Verzinsung solcher Abgaben zumindest übergangsweise von nationalen Vorschriften aufgefangen wird. In einem solchen Fall kann Rechtsprechung, die sich schon im Rahmen des Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK damit beschäftigt hat, inwieweit die spezielle nationale Vorschrift mit dem soeben genannten

---

373 *Deimel*: Art. 116 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 46.

374 Vgl. Teil 3, S. 247.

Grundsatz der Verzinsung von Erstattungsbeträgen vereinbar ist, herangezogen werden.

Betreffen Entscheidungen die nationalen Regelungen über die Höhe und Festsetzung der Zinsen nach Art. 241 ZK, sind diese auf Art. 116 Abs. 6 UZK nur noch insoweit übertragbar, als die nationalen Vorschriften nicht überlagert werden. Aufgrund der im Vergleich zum ZK ausgeweiteten Vorgaben des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 i.V.m. Art. 112 UZK hinsichtlich der zu zahlenden Zinsen verbleibt im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UZK eine eingeschränkte Anwendbarkeit der zur Vorgängerregelung ergangenen Rechtsprechung.

## B. Fazit

Bei der Darstellung der Erstattungszinsregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK und seiner Vorgängerregelung des Art. 241 ZK hat sich nicht nur gezeigt, dass sich in der Neufassung der Regelung die durch den UZK intendierte zunehmende Harmonisierung des europäischen Zollrechts widerspiegelt, sondern dass die Erstattungszinsregelung außerdem in doppelter Hinsicht verschärft wurde.

Die voranschreitende Harmonisierung wird zunächst an dem Wegfall des Verweises auf die einzelstaatlichen Bestimmungen deutlich. Ein Anspruch auf Erstattungsinsen kann nun nicht mehr auf Grundlage einzelstaatlicher Vorschriften gewährt werden. Dies kommt zwar dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung aller Zollschuldner zugute, führt aber ebenfalls zu einer potentiellen Schlechterstellung für die Zollschuldner, indem im Vergleich zur europäischen Erstattungszinsregelung für die Wirtschaftsbeteiligten gegebenenfalls vorteilhaftere nationale Vorschriften nicht mehr anwendbar sind. In Deutschland betrifft dies insbesondere die Prozesszinsregelung auf Erstattungsbeträge des § 236 AO. Anders als noch über Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK ist eine Verzinsung von Erstattungsbeträgen ab Rechtshängigkeit damit im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UZK nicht mehr möglich. Auch hinsichtlich der Anwendbarkeit der §§ 238, 239 AO haben sich Änderungen ergeben. Zwar richtet sich das Festsetzungsverfahren der Zinsen nach wie vor mangels entsprechender europarechtlicher Regelungen hauptsächlich nach den nationalen Verfahrensvorschriften. Art. 116 Abs. 6 UZK i.V.m. Art. 112 UZK überlagern neuerdings jedoch den § 238 AO, der die Zinshöhe und deren Berechnung regelt, fast vollständig. War § 239 AO, über den die Festsetzungsvorschriften über Steuern der AO auch für Zinsen Anwendung finden, im Rahmen des Art. 241 ZK noch vollständig anwendbar, werden Teile dieser Vorschrift nun insbesondere durch die Regelungen des Art. 112 UZK überlagert. Insbesondere an letzterer Vorschrift verdeutlicht sich, dass auf europäischer Ebene nun auch die Regelung von Verfahrensvorschriften in den Fokus zu rücken scheint, um in diesem Bereich eine weitergehende Rechtsvereinheitlichung anzustreben.

Im Vergleich zu Art. 241 ZK wurde die Regelung des Art. 116 Abs. 6 UZK neben dem Wegfall des Verweises auf einzelstaatliche Bestimmungen für die Wirtschaftsbeteiligten weiter verschärft, indem nun ein Vertretenmüssen der Behörde für eine Zinspflicht gemäß Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK vorausgesetzt wird. An diesem Punkt war festzustellen, dass die Anforderungen an das Vertretenmüssen im Einzelfall durch die Rechtsprechung noch entwickelt werden müssen, zum

Schutz des Zollbeteiligten jedoch in jedem Fall eine restriktive Anwendung geboten ist. Das Merkmal des Vertretenmüssens verdrängt zudem die Möglichkeit, den Ablauf der Frist des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK isoliert über den Eintritt höherer Gewalt zu hemmen.

Es verbleibt die Frage, inwieweit Art. 116 Abs. 6 UZK insbesondere im Hinblick auf den weggefallenen Verweis auf die einzelstaatlichen Bestimmungen mit dem durch den EuGH entwickelten Grundsatz, dass Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben zu verzinsen sind, vereinbar ist. In Bezug auf die Ausführungen des EuGH in der *Rs. Wortmann* ist in diesem Zusammenhang außerdem zu klären, ob allein die diesen Grundsatz abdeckenden Fallgestaltungen zu einem Ausschluss der Anwendbarkeit der Erstattungszinsregelung führen, und damit für alle anderen Erstattungsfälle der Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK weiterhin gilt; oder Art. 116 Abs. 6 UZK auf Grundlage seiner Entstehungsgeschichte möglicherweise nur auf diejenigen Fälle anzuwenden ist, die bei nachträglichen Veränderungen des Abgabebetrages infolge einer zunächst ungeprüften Freigabe der Waren im Rahmen des Gleichgewichts zwischen dem Zollbeteiligten und den Zollbehörden eine gegenseitige Zinspflicht gemäß Art. 114 Abs. 1 und 116 Abs. 6 UZK ausschließen, soweit die Nachzahlung des Zollbeteiligten bzw. die Erstattung der Zollbehörden innerhalb einer bestimmten Frist erfolgt.

## **Teil 2**

### **Die Grundsätze der Erstattung von zu Unrecht erhobenen Abgabenbeträgen und deren Verzinsung**



## A. Die Erstattung zu Unrecht erhobener Abgabenbeträge

Die Rückzahlung zu Unrecht erhobener Abgabenbeträge ist Grundlage für eine eventuell folgende Verzinsung dieser Erstattungsbeträge. Sowohl im europäischen als auch im deutschen Recht existieren die Rechtsinstitute des Rechtsfolgenbeseitigungsanspruchs sowie des Erstattungsanspruchs, die ihrem Grunde nach dasselbe Ziel der Kompensation rechtswidrigen Staatshandelns verfolgen und daher nebeneinander stehen bzw. als Teilbereiche des jeweiligen anderen Instituts angesehen werden können.<sup>375</sup> Beide Rechtsinstitute folgen dem Grundsatz, dass rechtswidriges staatliches Handeln wieder beseitigt bzw. soweit wie möglich rückgängig gemacht werden muss, um die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung sowie den Geltungsanspruch des nationalen und europäischen Rechts sicherzustellen.<sup>376</sup> Entrichtet ein Abgabenschuldner daher rechtswidrig erhobene Abgaben (z.B. auf Grundlage einer später für ungültig erklärten Verordnung), besteht jedenfalls auf europäischer Ebene die Folgenbeseitigung aus der Erstattung der Abgaben, die ursprünglich gezahlt wurden.<sup>377</sup>

Während Erstattungsansprüche im europäischen Zollrecht umfassend kodifiziert wurden, wurde der Anspruch auf Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben in anderen steuerrechtlichen Bereichen mangels Vorhandenseins entsprechender Vorschriften auf europäischer Ebene durch den EuGH richterrechtlich entwickelt. Die Grundsätze der Erstattung von Zollabgaben haben ihre kodifizierte Grundlage in den Art. 116-120 UZK gefunden. Die Kodifikation spiegelt dabei, wie sich noch zeigen wird, die richterrechtliche Entwicklung des unions-

---

375 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 39 sieht den Erstattungsanspruch im deutschen Recht als Teilbereich des Folgenbeseitigungsanspruchs, ebenso im europäischen Recht, S. 52; zu der Eigenständigkeit der beiden Rechtsinstitute im deutschen Recht vgl. Fn. 417, 444; zur Abgrenzung auch *Söhn*: Steuerrechtliche Folgenbeseitigung durch Erstattung, S. 4ff.

376 Vgl. Fn. 381 für das Unionsrecht und Fn. 414 für das deutsche Recht.

377 Die Folgenbeseitigung kann durch eine Geldzahlung realisiert werden, soweit die rechtswidrigen Folgen in einem Geldverlust bestehen, vgl. Fn. 420; bei der Erstattung unionsrechtswidrig gezahlter Abgaben, denen eine Rücknahme der jeweiligen mitgliedstaatlichen Abgaben- und Gebührenbescheide vorausgeht, handelt es sich um die Aufhebung bzw. Rücknahme unionsrechtswidriger belastender Verwaltungsakte, von *Danwitz*: Europäisches Verwaltungsrecht, S. 550ff.

rechtlichen Erstattungsanspruchs wider und überlässt wie im Rahmen des ungeschriebenen Erstattungsanspruchs die Durchführung der Erstattung selbst überwiegend den mitgliedstaatlichen Verwaltungsverfahrensvorschriften.

Aus diesem Grund wird im Folgenden trotz der vorhandenen Kodifikation der Erstattungsansprüche im zollrechtlichen Bereich die vorwiegend richterrechtliche Entwicklung der Rechtsfolgenbeseitigung sowie des Anspruchs auf Erstattung rechtswidrig erhobener Abgaben in der europäischen und in der deutschen Rechtsordnung skizziert, um als Grundlage für die spätere Diskussion der Verzinsung von Erstattungsbeträgen dienen zu können.

### I. Die Erstattung rechtswidrig erhobener Abgabenbeträge auf unionsrechtlicher Ebene

Auf unionsrechtlicher Ebene hat sich das Institut der Rechtsfolgenbeseitigung in seinen Ausprägungen als eigenständiger verschuldensabhängiger Entschädigungsanspruch sowie als verschuldensunabhängiger Erstattungsanspruch zunächst richterrechtlich herausgebildet.<sup>378</sup> Jedenfalls hinsichtlich der hier relevanten Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgabenbeträge ist zwischen zwei Ebenen zu differenzieren, die auch nicht durch die kodifizierten Erstattungsregelungen des UZK gänzlich aufgelöst werden. Zu unterscheiden ist grundsätzlich zwischen der Gewährung eines entsprechenden Erstattungs*anspruchs* auf europäischer Ebene und der *Anspruchsgrundlage* auf nationaler Ebene, mit der die Durchführung dieses unionsrechtlich gewährleisteten Rechts durch Heranziehung der materiell- sowie verfahrensrechtlichen Vorschriften ermöglicht wird und damit seine Wirksamkeit erst in Kombination mit den rechtlichen Voraussetzungen auf der mitgliedstaatlichen Ebene entfalten kann.<sup>379</sup>

---

378 Vgl. zu dieser Entwicklung *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 45.

379 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 56f., der auf EuGH, Urt. v. 02.10.2003, Rs. C-147/01, Slg. 2003, I-11365 (Weber's Wine World u.a.) verweist, in dessen Rn. 102 aufgrund der bestehenden „gemeinschaftsrechtlichen Regeln über die Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge“ von der Existenz eines unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs ausgegangen werden kann, und in dessen Rn. 103 die „Ermangelung einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben“ eine Verlagerung der Verfahrensvorschriften auf die nationale Ebene erfordert.

## 1. Entwicklung des unionsrechtlichen Instituts der Rechtsfolgenbeseitigung

Im europäischen Primärrecht findet sich kein niedergeschriebener Anspruch auf Folgenbeseitigung.<sup>380</sup> Die Entwicklung des Rechtsinstituts der unionsrechtlichen Folgenbeseitigung nahm seinen Anfang mit der *Rs. Humblet*, in der der EuGH einem Mitgliedstaat die Verpflichtung auferlegte, sowohl einen rechtswidrigen Akt „rückgängig zu machen als auch die möglicherweise durch ihn verursachten rechtswidrigen Folgen zu beheben“.<sup>381</sup> Mit dieser Entscheidung wurde einer der Grundsteine für die Sicherstellung der Wirksamkeit des Unionsrechts gelegt.<sup>382</sup>

### a) Rechtsfolgenbeseitigung als Ausprägung der sicherzustellen- den Wirksamkeit des Unionsrechts

Die Sicherstellung der Wirksamkeit des Unionsrechts<sup>383</sup> hat der EuGH auf zwei Ebenen entwickelt, die sich in dem *effet utile* sowie in der Festlegung der Verpflichtungen der Mitgliedstaaten, die sich infolge unionsrechtswidriger Handlungen ergeben, konkretisieren.<sup>384</sup>

Zum einen spiegelt sich diese Entwicklung in dem Bestreben des EuGH wider, die Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts mit Hilfe des Vorrangs des Unionsrechts sicherzustellen. Die Notwendigkeit ergab sich aus der Feststellung, dass nur eine Anerkennung der europäischen Rechtsnormen durch die mitgliedstaatlichen Gesetzgeber sowie der nationalen Gerichte dazu führen konnte, dass das

---

380 Aus Art. 266 AEUV ergibt sich eine positive Handlungspflicht der in Folge einer Nichtigkeit- oder Untätigkeitsklage verurteilten Organe, Einrichtungen oder sonstigen Stellen der Union, den angegriffenen und für nichtig erklärten Akt rückwirkend zu beseitigen; ein kodifizierter materiellrechtlicher Rechtsfolgenbeseitigungsanspruch neben Art. 266 AEUV sowie Art. 340 Abs. 2 AEUV findet sich in den Verträgen nicht, *Gaitanides*: Art. 266 AEUV, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 1, 7, 17; *Schwarze, Voet van Vormizeele*: Art. 266 AEUV, in: Schwarze/Becker, et al., EU-Kommentar, Rn. 2, 4, 11; umstritten ist, welche (Beseitigungs-)Pflichten der Mitgliedstaaten sich aus Art. 260 AEUV ergeben können, *Karpenstein*: Art. 260 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 12ff.

381 EuGH, Urt. v. 16.12.1960, Rs. C-6/60, Slg. 1960, 1165 (*Humblet*), S. 1185.

382 Vgl. Teil 2: A.I.1.a), S. 157.

383 Ausführlich zu dem Prinzip der Wirksamkeit des Unionsrechts von *Bogdandy*: Grundprinzipien, in: von Bogdandy/Bast (Hrsg.), Europäisches Verfassungsrecht, S. 38ff.; *Schmahl*: Rechtsstaatlichkeit, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 9ff.

384 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 45.

Prinzip der einheitlichen Tragweite und Wirksamkeit des Unionsrechts<sup>385</sup> durchzusetzen sei. Als Ausprägung dieses Geltungsanspruchs des europäischen Primärrechts entwickelte sich das Institut des Anwendungsvorranges des Unionsrechts gegenüber dem nationalen Recht, das im Kollisionsfall zur Anwendung kommt.<sup>386</sup>

Zum anderen war die *Rs. Humblet* Grundlage für Weiterentwicklung und Konkretisierung der Verpflichtungen der Mitgliedstaaten, im Falle eines Verstoßes gegen das Unionsrecht für ihr rechtsverletzendes Verhalten aufzukommen.<sup>387</sup> Diese verschuldensunabhängigen Erstattungspflichten sowie verschuldensabhängigen Entschädigungspflichten können unter dem unionsrechtlichen Folgenbeseitigungsanspruch im weiteren Sinne zusammengefasst werden.<sup>388</sup> Im Zusammenhang mit diesen Erstattungs- und Entschädigungspflichten der Mitgliedstaaten wurde ebenfalls klargestellt, dass sich die Durchsetzung dieser unionsrechtlich gewährleisteten Ansprüche nach den jeweiligen nationalen Erstattungs- und Entschädigungsrechtsvorschriften zu richten hat.<sup>389</sup>

### **b) Normative Herleitung der unionsrechtlichen Rechtsfolgenbeseitigung**

Als normative Grundlage für einen unionsrechtlichen Anspruch auf Folgenbeseitigung führte der EuGH in der *Rs. Humblet* den ehemaligen Art. 86 EGKS-Vertrag (heute Art. 4 Abs. 3 UAbs. 2 EUV) an,<sup>390</sup> wonach für die Mitgliedstaaten die Verpflichtung besteht, ihr nationales Recht in der Weise auszugestalten und anzuwenden, dass die Ziele der Union nicht gefährdet werden, und damit einher-

---

385 EuGH, Urt. v. 11.02.1971, Rs. C-39/70, Slg. 1971, 49 (Fleischkontor), Rn. 4ff.; Urt. v. 18.02.1970, Rs. C-40/69, Slg. 1970, 69 (Bollmann), Rn. 4; Urt. v. 13.02.1969, Rs. C-14/68, Slg. 1969, 1 (Walt Wilhelm), Rn. 6; *Nettesheim*: Art. 1 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 71ff.

386 EuGH, Urt. v. 15.07.1964, Rs. C-6/64, Slg. 1964, 1251 (Costa/ENEL), S. 1270f.; *Calliess, Kahl, Puttler*: Art. 4 EUV, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Rn. 97.

387 *Tietjen*: Das System des gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsrechts, S. 26ff.; vgl. insbes. die Entscheidungen EuGH, Urt. v. 19.11.1991, verb. Rs. C-6/90, C-9/90, Slg. 1991, I-5357 (Francovich), in der der EuGH erstmals konkrete Voraussetzungen für den Staatshaftungsanspruch entwickelte; bzgl. legislativen Unrechts Urt. v. 05.03.1996, verb. Rs. C-46/93, C-48/93, Slg. 1996, I-1029 (Brasserie du Pêcheur und Factortame); bzgl. judikativen Unrechts Urt. v. 30.09.2003, Rs. C-224/01, Slg. 2003, I-10239 (Köbler).

388 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 45f.

389 Vgl. Teil 2: A.III, S. 170.

390 EuGH, Urt. v. 16.12.1960, Rs. C-6/60, Slg. 1960, 1165 (Humblet), S. 1185.

gehend eine möglichst wirksame Umsetzung des unmittelbar anwendbaren Unionsrechts erfolgt.<sup>391</sup> Der EuGH legt damit den in seinem Urteil festgestellten Verpflichtungen die Mitwirkungs- und Loyalitätspflicht der Mitgliedstaaten zugrunde.<sup>392</sup>

Neben diesem Ansatz der mitgliedstaatlichen Mitwirkungs- und Loyalitätspflicht wird das Institut der unionsrechtlichen Rechtsfolgenbeseitigung außerdem aus der Gesetzesbindung bzw. dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit<sup>393</sup> oder aus dem Haftungsanspruch des Art. 340 Abs. 2 AEUV hergeleitet. Letzterer sei die Kodifikation des allgemeinen Prinzips, das den Betroffenen rechtswidrigen Staatshandeln auch auf europäischer Ebene eine Kompensation zuspreche.<sup>394</sup> Ferner wird der unionsrechtliche Rechtsfolgenbeseitigungsanspruch als zentrale Ausprägung des Anspruchs auf einen effektiven Rechtsschutz angesehen, der durch den EuGH<sup>395</sup> mehrfach hervorgehoben worden ist.<sup>396</sup>

---

391 Streinz: Art. 4 EUV, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 25ff.

392 So Aubin: Die Haftung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und ihrer Mitgliedstaaten bei gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Verwaltungsakten, S. 44ff., 50; Woods, Watson, Costa: Steiner & Woods EU Law, S. 190, noch eindeutiger in der Vorauflage von 2003, Steiner, Woods, Twigg-Flesner: Textbook on EC law, S. 128; kritisch Lange: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 46.

393 So Lange: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 46f. mit Verweis auf die Herleitung des Rechtsfolgenbeseitigungsanspruchs in Deutschland, vgl. Teil 2: A.II.1.a), S. 164; zu dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit Haibach: Die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundsätzen des Verwaltungsverfahrens, in: NVwZ 1998, 456, S. 459; hinsichtlich der nationalen Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts Rengeling: Deutsches und europäisches Verwaltungsrecht, Wechselseitige Einwirkungen, in: VVDStRL 1994, 202, S. 228ff.

394 Lange: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 47.

395 Vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 15.10.1987, Rs. C-222/86, Slg. 1987, 4097 (UNECTEF), Rn. 14ff.; Urt. v. 15.05.1986, Rs. C-222/84, Slg. 1986, 1651 (Johnston), Rn. 18ff.; Urt. v. 23.04.1986, Rs. C-294/83, Slg. 1986, 1339 (Les Verts), Rn. 23.

396 Eilmansberger: Rechtsfolgen und subjektives Recht im Gemeinschaftsrecht, S. 150, nach dem in dem Urteil San Giorgio (EuGH, Urt. v. 09.11.1983, Rs. C-199/82, Slg. 1983, 3595) die Rechtsfolge des Folgenbeseitigungsanspruchs mit dem effektiven Rechtsschutz jedoch unzureichend begründet wurde; Drake: Vouchers and VAT: issues of direct effect and national time limits raised by the Marks and Spencer case, in: European Law Review 2003, 418, S. 429; zur Kritik an dieser Ansicht vgl. die Ausführungen zu der Herleitung des Rechtsfolgenbeseitigungsanspruchs in Deutschland auf Grundlage des Art. 19 Abs. 4 GG, Teil 2: A.II.1.a)bb), S. 166.

## **2. Der verschuldensabhängige Schadensersatzanspruch als Ausprägung der Rechtsfolgenbeseitigung**

Die verschuldensabhängigen Ansprüche, die sich auf europäischer Ebene aus dem Institut der Rechtsfolgenbeseitigung ergeben, beziehen Schadensersatzansprüche ein, die im Rahmen der unionsrechtlichen Staatshaftung<sup>397</sup> geltend gemacht werden können.<sup>398</sup>

## **3. Der unionsrechtliche Erstattungsanspruch als Ausprägung der Rechtsfolgenbeseitigung**

Wie im Rahmen der unionsrechtlichen Rechtsfolgenbeseitigung angedeutet, fallen unter dieses Institut gegebenenfalls Erstattungsansprüche, soweit Steuern oder andere Abgaben zu Unrecht erhoben wurden (z.B. auf Grundlage einer später für ungültig erklärten Verordnung oder einer gegen Unionsrecht verstoßenden nationalen Vorschrift) und in der Folge dem Betroffenen zurückgezahlt werden müssen. Eine Besonderheit dieser sonst vorwiegend richterrechtlich entwickelten und konkretisierten Gewährleistung enthält das europäische Zollrecht durch seine im UZK kodifizierten Erstattungsansprüche.

### **a) Entwicklung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs**

Der unionsrechtliche Erstattungsanspruch wurde auf Grundlage der *Rs. Humblet* durch die *Rs. Rewe* weiterentwickelt. Während der EuGH in der *Humblet*-Entscheidung den Mitgliedstaaten zunächst die generelle Pflicht auferlegte, eine rechtswidrig erfolgte Amtshandlung rückgängig zu machen und die möglicherweise daraus entstandenen Folgen zu beseitigen,<sup>399</sup> schuf die *Rewe*-Entscheidung, ohne jedoch ausdrücklich auf die *Rs. Humblet* zu verweisen, weitergehende Voraussetzungen für den Erstattungsanspruch auf europäischer Ebene. In dieser setzte der EuGH die Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben stillschweigend voraus und stellte nachfolgend fest, dass sich die Durchführung der Erstattung mangels entsprechender europäischer Regelungen nach nationalem

---

397 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 45 mwN; *Berg*: Art. 340 AEUV, in: Schwarze/Becker, et al., EU-Kommentar, Rn. 77ff.; vgl. auch *Dörr*: Der unionsrechtliche Staatshaftungsanspruch in Deutschland zwanzig Jahre nach *Francovich*, in: EuZW 2012, 86.

398 Vgl. für die Abgrenzung der verschuldensabhängigen Ansprüche zu der auf der verschuldensunabhängigen Erstattung basierenden Erstattungsverzinsung Teil 2: B.III.2.a), S. 234.

399 EuGH, Urt. v. 16.12.1960, Rs. C-6/60, Slg. 1960, 1165 (*Humblet*), S. 1185.

Recht zu richten habe.<sup>400</sup> Der Erstattungsanspruch selbst erfuhr damit auf unionsrechtlicher Ebene keine weitergehende Konkretisierung. Vielmehr machte der EuGH mit dieser Entscheidung die Durchführung des bestehenden Erstattungsanspruchs von den jeweiligen nationalen materiell- und prozessrechtlichen Vorschriften abhängig.<sup>401</sup> Erst spätere Entscheidungen des EuGH verbanden ausdrücklich den Anspruch auf Erstattung auf europäischer Ebene und dessen Durchsetzung auf Grundlage der nationalen Vorschriften unter Beachtung des Effektivitäts- und Äquivalenzprinzips.<sup>402</sup> Eine Bestätigung als eigenständigen Grundsatz des Unionsrechts<sup>403</sup> erfuhr der unionsrechtliche Erstattungsanspruch mit der mittlerweile häufig wiederholten Feststellung des EuGH, dass „das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts erhoben hat, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte darstellt, die den einzelnen durch die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften eingeräumt worden sind.“<sup>404</sup>

## **b) Normative Herleitung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs**

Hinsichtlich der normativen Herleitung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs als Teil des Instituts der unionsrechtlichen Rechtsfolgenbeseitigung übernimmt der EuGH auch dessen Herleitung aus der Mitwirkungs- bzw. Loyalitätspflicht der Mitgliedstaaten nach Art. 4 Abs. 3 UAbs. 2 EUV.<sup>405</sup> Des Weiteren bezieht er sich zwar nicht auf konkrete Rechte, aus denen sich der Erstattungsanspruch herleiten lässt, stuft die Erstattung aber grundsätzlich als eine Folge und

---

400 EuGH, Urt. v. 16.12.1976, Rs. C-33/76, Slg. 1976, 1989 (Rewe), Rn. 5.

401 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 49.

402 EuGH, Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.), Rn. 84f.; Urt. v. 09.02.1999, Rs. C-343/96, Slg. 1999, I-579 (Dilexport), Rn. 23ff.; Urt. v. 15.09.1998, Rs. C-231/96, Slg. 1998, I-4951 (Edis), Rn. 34; Urt. v. 26.06.1979, Rs. C-177/78, Slg. 1979, 2161 (Pigs and Bacon Commission), Rn. 25; Urt. v. 16.12.1976, Rs. C-45/76, Slg. 1976, 2043 (Comet), Rn. 6/7ff.; vgl. Teil 2: A.III., S. 170.

403 *Jacob, Kottmann*: Art. 340 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 136; *Berg*: Art. 340 AEUV, in: Schwarze/Becker, et al., EU-Kommentar, Rn. 76; *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 50; *Eilmansberger*: Rechtsfolgen und subjektives Recht im Gemeinschaftsrecht, S. 137ff.

404 Erstmals in EuGH, Urt. v. 09.11.1983, Rs. C-199/82, Slg. 1983, 3595 (San Giorgio), Rn. 12; vgl. auch Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1760 (Metallgesellschaft u.a.), Rn. 84; Urt. v. 09.02.1999, Rs. C-343/96, Slg. 1999, I-579 (Dilexport), Rn. 23; Urt. v. 14.01.1997, verb. Rs. C-192/95 bis C-218/95, Slg. 1997, I-165 (Comateb), Rn. 20; Urt. v. 02.02.1988, Rs. C-309/85, Slg. 1988, 355 (Barra), Rn. 17.

405 EuGH, Urt. v. 27.03.1980, Rs. C-61/79, Slg. 1980, 1205 (Denkavit Italiana), Rn. 25.

Ergänzung der dem Einzelnen aus dem Gemeinschaftsrecht zukommenden Rechte<sup>406</sup> ein. In der *Rs. Deville* folgert der EuGH die Erstattungspflicht „aus der unmittelbaren Wirkung der Gemeinschaftsbestimmung, die verletzt worden ist“<sup>407</sup> und leitete damit direkt aus denjenigen Normen, die eine Abgabenerhebung verbieten, eine weitere Schutzrichtung ab, die in Form eines Gebotes der Erstattung auf die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands gerichtet ist.<sup>408</sup>

### c) Kodifizierte Erstattungsansprüche des UZK

Kodifizierte Anspruchsgrundlagen für die Erstattung zollrechtlicher Abgaben auf europäischer Ebene finden sich nun in den Art. 116-120 UZK.<sup>409</sup>

Die Grundsätze des durch den EuGH entwickelten unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs spiegeln sich auch in dem kodifizierten System der zollrechtlichen Erstattungsvorschriften wider. Als Verordnung findet der UZK in den mitgliedstaatlichen Rechtssystemen unmittelbar Anwendung. Die sekundärrechtlich normierten Erstattungsnormen sind damit auf nationalstaatlicher Ebene unmittelbar geltende Anspruchsgrundlagen für die Erstattung zollrechtlicher Abgaben. Obwohl die im UZK enthaltenen Festsetzungs- und Verfahrensnormen im Vergleich zu den ehemaligen Regelungen des ZK weiter ausgebaut wurden,<sup>410</sup> richtet sich die verfahrensrechtliche Durchführung der Erstattung in Form des indirekten Verwaltungsvollzugs<sup>411</sup> noch immer maßgeblich nach den mitgliedstaatlichen Vorschriften. Damit stellen die Erstattungsnormen des UZK durch die Kodifikation nicht nur einen gesetzlichen Anspruch, sondern eine sekundärrechtlich geregelte Anspruchsgrundlage des bis dahin richterrechtlich anerkannten europäischen Erstattungsanspruchs dar. Dies ändert jedoch nicht die Struktur der mitgliedstaatlichen Mitwirkung in Form der notwendigen Bereitstellung entsprechender Verfahrensnormen und Rechtsschutzmöglichkeiten, die den Erstattungsnormen des UZK erst ihre vollständige Wirksamkeit verleihen.

---

406 Vgl. Fn. 404.

407 EuGH, Urt. v. 29.06.1988, Rs. C-240/87, Slg. 1988, 3513 (Deville), Rn. 11.

408 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 51f.

409 Vgl. hierzu die Ausführungen in Teil 1: A.III.1.b), S. 124.

410 Vgl. beispielsweise die Anwendbarkeit der AO-Regelungen im Verhältnis zu Art. 241 ZK, Teil 1: A.II.4., S. 114 und Art. 116 Abs. 6 UZK, Teil 1: A.III.3., S. 145.

411 Vgl. Einleitung: A.III.5., S. 59.

## II. Die Erstattung rechtswidrig erhobener Abgabenbeträge auf nationaler Ebene

Wie auf unionsrechtlicher Ebene haben sich auch in Deutschland die Rechtsinstitute der Rechtsfolgenbeseitigung sowie der öffentlich-rechtliche Erstattungsanspruch herausgebildet. Sie können sich unter bestimmten Voraussetzungen in ihrem Anwendungsbereich überschneiden und damit in Anspruchskonkurrenz stehen.<sup>412</sup> Der öffentlich-rechtliche Erstattungsanspruch hat seine Kodifikation in einigen Spezialgesetzen gefunden, die als *leges speciales* den ungeschriebenen öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruch zurücktreten lassen – darunter der abgabenrechtlich Erstattungsanspruch des § 37 Abs. 2 AO sowie die im deutschen Recht unmittelbar anwendbaren zollrechtlichen Erstattungsansprüche der Art. 116-120 UZK.<sup>413</sup>

### 1. Der öffentlich-rechtliche Folgenbeseitigungsanspruch

In Deutschland hat das BVerwG den Folgenbeseitigungsanspruch als Anspruch auf „Beseitigung der rechtswidrigen Folgen eines Tuns oder Unterlassens der vollziehenden Gewalt“ definiert.<sup>414</sup> Zurückgehend auf Bachof hat sich dieser „Anspruch auf Beseitigung der Folgen eines aufgehobenen Verwaltungsaktes“<sup>415</sup> zu einem Rechtsinstitut des öffentlichen Rechts entwickelt, das nicht nur die Folgenbeseitigung aufgrund rechtswidrig vollzogener Verwaltungsakte,<sup>416</sup> sondern jedwedes rechtswidrige Handeln der Verwaltung umfassen kann.<sup>417</sup> Die Grenze der Folgenbeseitigung stellt die Wiederherstellung des *status quo ante* in Form der Naturalrestitution dar. Nicht umfasst werden Wiederherstellungsleistungen

---

412 Vgl. Fn. 420f.

413 Dazu Teil 2: A.II.2., S. 168.

414 BVerwG, NJW 1985, 817, S. 818; vgl. auch BVerwGE 28, 155, S. 163ff.; 35, 268, S. 272; 38, 336 S. 346; 69, 366, S. 368; 82, 76, S. 95; 94, 100, S. 103.

415 *Bachof*: Die verwaltungsgerichtliche Klage auf Vornahme einer Amtshandlung, S. 98ff.; *Menger*: Über die Identität des Rechtsgrundes der Staatshaftungsklagen und einiger Verwaltungsstreitsachen, in: Bachof/Drath (Hrsg.), Forschungen und Berichte aus dem öffentlichen Recht, S. 350, Fn. 13, vgl. auf S. 350 die Ausführungen zur materiellen „Grundnorm des öffentlichrechtlichen Wiedergutmachungsanspruchs“.

416 So noch BVerwGE 28, 155, S. 165.

417 *Papier*: Art. 34 GG, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Rn. 64f.; *Maurer, Waldhoff*: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 30, Rn. 3; *Pietzko*: Der materiell-rechtliche Folgenbeseitigungsanspruch, S. 379ff.; *Fiedler*: Der Folgenbeseitigungsanspruch – die „kleine Münze“ des Staatshaftungsrechts?, Zur Problematik des Folgenbeseitigungsanspruchs in der neueren Rechtsprechung, in: NVwZ 1986, 969, S. 969f.; *Achterberg*: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 25, Rn. 2ff.; vgl. auch *Bettermann*: Zur Lehre vom Folgenbeseitigungsanspruch, in: DÖV 1955, 528, S. 531.

auf Grundlage hypothetischer Zustände oder weitergehende Schadensersatzleistungen.<sup>418</sup> Eine tatsächlich nicht mögliche, aus rechtlichen Gründen nicht zulässige oder dem Träger öffentlicher Gewalt nicht zumutbare Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands führt damit zu einem Entfall des Folgenbeseitigungsanspruchs.<sup>419</sup> Die aus einer Geldzahlung bestehende Folgenbeseitigung kommt nur dann in Betracht, wenn die rechtswidrigen Folgen selbst in einem Geldverlust bestehen.<sup>420</sup> Damit kann sich die Erstattung von zu Unrecht gezahlten Abgaben mit dem Institut der Rechtsfolgenbeseitigung überschneiden.<sup>421</sup>

### **a) Normative Herleitung des Folgenbeseitigungsanspruchs auf verfassungsrechtlicher Ebene**

Auf verfassungsrechtlicher Ebene wird der Folgenbeseitigungsanspruch nicht ausdrücklich geregelt. Normativ hergeleitet wird er entweder aus der in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, aus der Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 GG oder direkt aus Art. 34 GG.

### **aa) Herleitung aus Art. 20 Abs. 3 GG, ggf. i.V.m. den Freiheitsgrundrechten**

Als Ausfluss des in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten Demokratieprinzips ist die vollziehende Gewalt an „Gesetz und Recht“ gebunden. Aus dieser verfassungsrechtlichen Vorgabe hat sich der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung herausgebildet, der die Verwaltung unter Beachtung des Vorbehalts sowie des Vorrangs der Gesetze verpflichtet, unter Beachtung der bestehenden Gesetze rechtmäßig zu handeln.<sup>422</sup> Der Folgenbeseitigungsanspruch wird daher auch als direkte, mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung korrespondierende Verpflichtung des Staates angesehen, Folgen aufgrund unrechtmäßiger

---

418 *Papier*: Art. 34 GG, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Rn. 63.

419 *Ossenbühl, Cornils*: Staatshaftungsrecht, S. 368; *Detterbeck*: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 24, Rn. 1213ff.; *Maurer, Waldhoff*: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 30, Rn. 16f.; vgl. dazu auch *Fiedler*, in: NVwZ 1986, 969, S. 976.

420 BVerwG, NJW 1985, 817, S. 819; BVerwGE 69, 366, S. 371; *Ossenbühl, Cornils*: Staatshaftungsrecht, S. 368; *Sodan, Ziekow*: Grundkurs Öffentliches Recht, § 89, Rn. 7.

421 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 33, 39, der den Erstattungsanspruch als Teilbereich des Rechtsfolgenbeseitigungsanspruchs ansieht, vgl. Fn. 444.

422 *Grzeszick*: Art. 20 GG, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Rn. 72ff., 75f. (Die Verfassungsgrundsätze des Art. 20 Abs. 3 GG).

Amtshandlungen wieder rückgängig zu machen.<sup>423</sup> Gäbe es einen solchen Anspruch auf Grundlage dieses Grundsatzes der Gesetzesbindung des Staates nicht, liefe die rechtstaatliche Bindung an Recht und Gesetz leer.<sup>424</sup>

Zum Teil werden als normative Grundlagen für den Folgenbeseitigungsanspruch die Freiheitsgrundrechte (ggf. i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG),<sup>425</sup> die jeweils beeinträchtigten Grundrechte<sup>426</sup> sowie die sich aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 GG ergebende Forderung der Wiedergutmachung von Unrecht, das der Staat oder ein anderer Hoheitsträger dem Bürger zufügt,<sup>427</sup> in Betracht gezogen.

---

423 BVerwG, NJW 1985, 817, S. 818; *Bachof*: Die verwaltungsgerichtliche Klage auf Vornahme einer Amtshandlung, S. 128; *Haug*: Die neuere Entwicklung der vorbeugenden Unterlassungs- und der allgemeinen Beseitigungsklage, in: DÖV 1967, 86, S. 91, der den Rechtsfolgenbeseitigungsanspruch aus Art. 20 Abs. 3 GG i.V.m. der Verpflichtung vorangegangenen Tuns ableitet; *Obermayer*: Zur Rechtsstellung des Nachbarn im Baurecht und zum Folgenbeseitigungsanspruch, OVG Lüneburg, DÖV 1962, 467, in: JuS 1963, 110, S. 113; allgemeiner formuliert *Lücke*: Rechtsstaatsprinzip und Staatshaftungsreform, Zur unmittelbaren Haftung des Staates für die vollziehende, rechtsprechende und gesetzgebende Gewalt, in: AöR 1979, 225, S. 228f., 237f.

424 *Lücke*, in: AöR 1979, 225, S. 230.

425 *Ehlers, Pünder*: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 45, Rn. 115ff.; in diese Richtung gehend *Ossenbühl, Cornils*: Staatshaftungsrecht, S. 364f., der die Freiheitsgrundrechte nutzen möchte, um den unmittelbar auf dem Rechtsstaatsprinzip basierenden Folgenbeseitigungsanspruch in anwendbare Tatbestände und Entscheidungsmaßstäbe auszuformen; *Schoch*: Folgenbeseitigung und Wiedergutmachung im Öffentlichen Recht, in: VerwArch 1988, 1, S. 34ff.; der durch die Freiheitsgrundrechte garantierte Abwehranspruch gegen hoheitliche Beeinträchtigungen könne auch in einem Unterlassungsanspruch bestehen, der Folgenbeseitigungsanspruch sei auf dieser Grundlage ein „umgewandelter, ein der geschehenen Rechtsverletzung angepasster Unterlassungsanspruch“, so *Weyreuther*: Empfiehlt es sich, die Folgen rechtswidrigen hoheitlichen Verwaltungshandelns gesetzlich zu regeln (Folgenbeseitigung, Folgenentschädigung), in: Ständige Deputation des deutschen Juristentages (Hrsg.), Verhandlungen des 47. deutschen Juristentages, Nürnberg 1968, S. B 85; vgl. auch BVerwG, NJW 1972, 269, S. 269f.

426 *Horn*: Folgenbeseitigungsanspruch im System der öffentlich rechtlichen Ersatzansprüche, S. 107; ähnlich auch VG Neustadt, NJW 1965, 833, S. 835, nach dem neben der grundsätzlichen Herleitung der Rechtsfolgenbeseitigung aus Art. 20 Abs. 3 GG der Betroffene „kraft seines beeinträchtigten Rechts“ den Anspruch auf eine entsprechende Beseitigung der Vollzugsfolgen hat.

427 *Ossenbühl, Cornils*: Staatshaftungsrecht, S. 364ff.; *Mayer*: Deutsches Verwaltungsrecht, S. 362, stellte hinsichtlich der objektiven Rechtswidrigkeit staatlichen Handelns nicht auf die Verfehlung oder den Irrtum der jeweiligen handelnden Beamten, sondern auf die „ungerechte“ Schädigung ab.

## bb) Herleitung aus Art. 19 Abs. 4 GG

Der Folgenbeseitigungsanspruch wird außerdem aus den Verfahrensgarantien des Art. 19 Abs. 4 GG hergeleitet. Begründet wird dies mit dem Rechtsschutz, der nur effektiv sei, wenn der Bürger gerichtlich das zurückerstreiten könne, was ihm zuvor auf unrechtmäßige Weise genommen worden sei. Ein effektiver Rechtsschutz setze daher eine Wiederherstellungsmöglichkeit auf den *status quo ante* voraus.<sup>428</sup> Kritisiert wird an dieser Auffassung, dass von Verfahrensgrundrechten auf materielle Ansprüche geschlossen werde. Vielmehr setzten die Verfahrensgrundrechte gerade voraus, dass ein materieller Anspruch bestehe. Eine Ableitung materieller Ansprüche wie der der Rechtsfolgenbeseitigung aus den Verfahrensgarantien des Grundgesetzes drohten den Art. 19 Abs. 4 GG zu überladen.<sup>429</sup>

## cc) Herleitung aus Art. 34 GG

Des Weiteren wird der Folgenbeseitigungsanspruch aus Art. 34 GG abgeleitet,<sup>430</sup> indem argumentiert wird, durch Art. 34 GG i.V.m. § 839 BGB werde eine unmittelbare Staatshaftung begründet.<sup>431</sup> Aus dem in Art. 34 S. 3 GG garantierten „Anspruch auf Schadensersatz“ wird dabei geschlossen, dass es sich bei Art. 34 GG selbst um eine Anspruchsgrundlage handle, eine entsprechende Rechtsfolgenbeseitigung verlangen zu können.<sup>432</sup>

---

428 Fiedler, in: NVwZ 1986, 969, S. 973f.; vgl. dazu auch Lange: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 35 mwN und Pietzko: Der materiell-rechtliche Folgenbeseitigungsanspruch, S. 62f.

429 BVerfG, BVerfGE 84, 34, S. 49; 78, 214, S. 226; 83, 182, S. 194f.; Lange: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 35, Fn. 74.

430 Menger: Über die Identität des Rechtsgrundes der Staatshaftungsklagen und einiger Verwaltungsstreitsachen, in: Bachof/Drath (Hrsg.), Forschungen und Berichte aus dem öffentlichen Recht, S. 350; vgl. auch Czermak: Nochmals: Zum Beurteilungszeitpunkt beim verwaltungsgerichtlichen Verpflichtungsurteil, in: BayVBl. 1965, 93, S. 94; ausführlich dazu und im Ergebnis ablehnend Breuer: Staatshaftung für judikatives Unrecht, S. 106ff. mwN.

431 Papier: Öffentlich-rechtlicher Folgenbeseitigungsanspruch bei Nichterfüllung?, in: DÖV 1972, 845, S. 848; Papier: Die Forderungsverletzung im öffentlichen Recht, S. 111ff.; vgl. auch Bettermann: Vom Sinn der Amtshaftung, Bemerkungen zu BGHZ 34, 99, in: JZ 1961, 482, S. 482f.; zur Unterscheidung der unmittelbaren und mittelbaren Staatshaftung Papier: Staatshaftung, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, § 180, Rn. 11ff.

432 Papier: Die Forderungsverletzung im öffentlichen Recht, S. 111.

## b) Einfachgesetzliche Ebene

Der Folgenbeseitigungsanspruch des öffentlichen Rechts ist als eigenständiges staatshaftungsrechtliches Institut anerkannt,<sup>433</sup> hat jedoch auf einfachgesetzlicher Ebene keinen Eingang in das VwVfG gefunden. Allein die Formulierung des § 113 Abs. 1 S. 2 VwGO setzt die Existenz eines solchen Folgenbeseitigungsanspruchs voraus.<sup>434</sup>

Auf Grundlage der Diskussion auf verfassungsrechtlicher Ebene, die die Herleitung sowie den daraus resultierenden rechtlichen Rang des Folgenbeseitigungsanspruchs betrifft, folgt auf einfachgesetzlicher Ebene die Frage, welche Tatbestandsvoraussetzungen zu erfüllen sind.<sup>435</sup> Nach überwiegender Ansicht handelt es sich bei dem öffentlich-rechtlichen Folgenbeseitigungsanspruch um ein eigenständiges Rechtsinstitut,<sup>436</sup> dessen Tatbestandsvoraussetzungen sich in Abhängigkeit der jeweiligen verfassungsrechtlichen Herleitung entwickelt haben und in der Folge unterschiedlich ausgestaltet werden.<sup>437</sup> Die entgegengesetzte Ansicht orientiert sich an dem allgemeinen Rechtsgedanken der Beseitigung rechtswidriger Störungen. Insoweit sei bei der Entwicklung der Tatbestandsvoraussetzungen auf eine analoge Anwendung der §§ 1004, 12, 862 BGB zurückzugreifen.<sup>438</sup>

---

433 *Papier*: Art. 34 GG, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Rn. 62; dazu auch *Fiedler*, in: NVwZ 1986, 969, S. 971; BGH, NJW 1995, 2918, S. 2919 mwN.; *Ossenbühl, Cornils*: Staatshaftungsrecht, S. 353.

434 *Ehlers, Pünder*: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 45, Rn. 114; es bestehen allerdings Spezialtatbestände, z.B. § 50 Abs. 1 S. 1 BPolG, *Erbguth, Guckelberger*: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 41, Rn. 1.

435 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 38.

436 Vgl. Fn. 433.

437 Tatbestandsgewinnung aus der Gesetzesbindung der Verwaltung: BVerwG, BVerwGE 28, 155, S. 163ff.; 69, 366, S. 370f.; *Huthmacher*: Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts bei indirekten Kollisionen, S. 51; Ableitung der Tatbestandsvoraussetzungen aus den (Freiheits-)grundrechten: BVerwG, BVerwGE 94, 100, S. 103; *Maurer, Waldhoff*: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 30, Rn. 5f.; vgl. hierzu *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 39 mwN.

438 *Bettermann*, in: DÖV 1955, 528, S. 534f.; *Schleeh*: Zur Dogmatik der öffentlich-rechtlichen Folgenbeseitigung, in: AöR 1967, 58, S. 66ff., 70ff., nach dem sich der öffentlich-rechtliche Folgenbeseitigungsanspruch in zwei Tatbestände untergliedert (negatorischer und deliktischer Beseitigungsanspruch); vgl. auch *Achterberg*: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 25, Rn. 2.

## 2. Der öffentlich-rechtliche Erstattungsanspruch

Der öffentlich-rechtliche Erstattungsanspruch ist darauf gerichtet, ungerechtfertigte, durch Leistung oder auf sonstiger Weise erfolgte Vermögensverschiebungen im Rahmen öffentlich-rechtlicher Rechtsbeziehungen auszugleichen.<sup>439</sup> Unerheblich ist dabei, ob der Rechtsgrund für die geleistete Zahlung von Anfang an nicht vorhanden war oder später wegfällt.<sup>440</sup> Überwiegend werden seine Tatbestandsvoraussetzungen nicht aus der analogen Anwendung der §§ 812ff. BGB gebildet, jedoch an deren Voraussetzungen weitgehend angelehnt.<sup>441</sup> Der öffentlich-rechtliche Erstattungsanspruch kommt nur zur Anwendung, soweit er nicht durch spezialgesetzlich geregelte Erstattungsansprüche wie beispielsweise § 49a Abs. 1 S. 1 VwVfG, § 37 Abs. 2 AO, § 12 Abs. 2 BbesG oder § 50 SGB X verdrängt wird.<sup>442</sup>

Wie schon festgestellt, kann der öffentlich-rechtliche Erstattungsanspruch neben einem Anspruch auf Rechtsfolgenbeseitigung stehen, soweit die rechtswidrigen Folgen einer Amtshandlung selbst in einem Geldverlust bestehen.<sup>443</sup> Unabhängig von diesen möglichen Überschneidungen handelt es sich bei ihm dennoch um ein eigenständiges, öffentlich-rechtliches Rechtsinstitut, das aufgrund seiner gewohnheitsrechtlichen Anwendung allgemeine Anerkennung gefunden hat.<sup>444</sup>

---

439 Ehlers, Pünder: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 35, Rn. 25ff.; Erbuth, Guckelberger: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 42, Rn. 4f.; Maurer, Waldhoff: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 29, Rn. 27.

440 Erbuth, Guckelberger: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 42, Rn. 5; Detterbeck: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 25, Rn. 1247.

441 Detterbeck: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 25, Rn. 1239; Maurer, Waldhoff: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 29, Rn. 28; vgl. auch BVerwG, BVerwGE 4, 215, S. 218.

442 Erbuth, Guckelberger: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 42, Rn. 2; Ehlers, Pünder: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 35, Rn. 17, 25; zu den spezialgesetzlich geregelten Erstattungsansprüchen Ossenbühl, Cornils: Staatshaftungsrecht, S. 534ff.

443 Vgl. Teil 2: A.II.1., S. 163.

444 BVerwG, BVerwGE 71, 85, S. 88; 25, 72, S. 76; Ehlers, Pünder: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 35, Rn. 25; Ossenbühl, Cornils: Staatshaftungsrecht, S. 537f.; Maurer, Waldhoff: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 29, Rn. 27 und § 30, Rn. 2; Pietzko: Der materiell-rechtliche Folgenbeseitigungsanspruch, S. 480f.; Schoch, in: VerwArch 1988, 1, S. 63f.; Obermayer, in: JuS 1963, 110, S. 114f.; für den öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruch als Unterfall/Teilbereich des Rechtsfolgenbeseitigungsanspruchs Lange: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 38ff.; Haueisen: Folgenbeseitigung und Amtshaftung, in: DVBl. 1973, 739, S. 742, Fn. 15 mwN; Achterberg: Allgemeines Verwaltungsrecht, § 25, Rn. 19.

**a) Der abgabenrechtliche Erstattungsanspruch, § 37 Abs. 2 AO**

Als spezialgesetzliche Erstattungsregelung der Abgabenordnung verdrängt § 37 Abs. 2 AO die Anwendung des allgemeinen öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruchs.<sup>445</sup> § 37 Abs. 2 AO beinhaltet einen umfassenden Erstattungsanspruch,<sup>446</sup> dessen Generalklausel neben dem Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen auch den Rückforderungsanspruch des Steuerberechtigten regelt.<sup>447</sup> Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift umfasst grundsätzlich auch die Erstattung von unionsrechtswidrig erhobenen Steuern, soweit keine Spezialregelungen vorrangig anzuwenden sind.<sup>448</sup>

Dem steuerrechtlichen Erstattungsanspruch kommt insoweit besondere Bedeutung zu, als der Suspensiveffekt bei Festsetzungsbescheiden in Steuersachen grundsätzlich (vgl. § 361 Abs. 1 S. 1 AO, § 69 Abs. 2, 3 FGO) gemäß § 80 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 VwGO entfällt. Anders als im Regelfall des § 80 Abs. 1 S. 1 VwGO, nach dem Widerspruch und Anfechtungsklage aufschiebende Wirkung haben, muss der Bürger, soweit er sich gegen einen ihn betreffenden Steuerbescheid wehrt, zunächst die Abgaben leisten. Erst im Zuge einer nachträglichen Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Bescheides steht ihm bei erfolgreichem Einspruch oder Anfechtung des Bescheides eine Erstattung der geleisteten Zahlungen zu.<sup>449</sup>

---

445 *Ratschow*: § 37 AO, in: Klein, Abgabenordnung, Rn. 10; *Hahn*: § 8a KStG und gemeinschaftsrechtlicher Erstattungsanspruch, zugleich ein Beitrag zur Dogmatik des § 37 Abs. 2 AO im Kontext des Europarechts, in: DStZ 2003, 489, S. 494; § 37 Abs. 2 AO wird auch als eine allgemeine Umschreibung des öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruchs gesehen, *Boeker*: § 37 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 4, 21.

446 *Ratschow*: § 37 AO, in: Klein, Abgabenordnung, Rn. 10; *Hahn*, in: DStZ 2003, 489, S. 494; *Koenig*: Der allgemeine Erstattungsanspruch der Abgabenordnung 1977, in: DStR 1991, 633, S. 633f.

447 *Boeker*: § 37 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 4, 21; vgl. zu den unterschiedlichen Fallkonstellationen auch BFH BStBl. II 1998, 499; 1995, 846; 1990, 671, 1990, 520; FG Bremen, EFG 2000, 879.

448 *Drüen*: § 37 AO, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 14a; *Drüen*: Möglichkeiten und Grenzen einer gesetzlichen Limitation der Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, in: Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, S. 611; *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 41f. mwN.

449 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 36f.

## **b) Die im deutschen Recht unmittelbar anwendbaren Erstattungsansprüche des UZK**

Die in den Art. 116-120 UZK geregelten zollrechtlichen Erstattungstatbestände sind aufgrund ihres Ordnungscharakters im deutschen Recht unmittelbar anwendbar. Sie sind damit nicht nur *leges speciales* gegenüber dem allgemeinen öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruch, sondern ebenfalls gegenüber dem abgabenrechtlichen Erstattungsanspruch des § 37 Abs. 2 AO.<sup>450</sup>

## **III. Die Durchsetzung unionsrechtlicher Erstattungsansprüche auf nationaler Ebene**

Wie schon festgestellt wurde, handelt es sich bei dem durch den EuGH entwickelten unionsrechtlichen Erstattungsanspruch grundsätzlich um einen Anspruch, er stellt jedoch keine Anspruchsgrundlage dar. Hinsichtlich der Durchführung dieser Erstattungspflicht hat der EuGH auf die mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen verwiesen.<sup>451</sup> Eine Ausnahme bilden die sekundärrechtlich kodifizierten Erstattungsansprüche des UZK, die als unmittelbar anwendbares Recht in den Mitgliedstaaten als Anspruchsgrundlagen für die Erstattung zollrechtlicher Abgaben dienen. Dennoch führen die Regelungen des UZK nicht dazu, dass nationales Recht vollständig überlagert wird. Die Vorschriften der jeweiligen Mitgliedstaaten bezüglich ihrer Verwaltungsverfahren und Rechtsschutzmöglichkeiten sind weiterhin anwendbar, soweit das Unionsrecht in diesen Bereichen keine Regelungen enthält.<sup>452</sup> Damit hat der EuGH im Ergebnis eine rein objektive unionsrechtliche Folgenbeseitigungs- bzw. Erstattungspflicht geschaffen, die erst auf mitgliedstaatlicher Ebene als subjektives Recht wahrgenommen werden kann.<sup>453</sup>

Aus diesem Grund ist nach der Feststellung des Bestehens entsprechender Ansprüche auf unionsrechtlicher Ebene nun in einem zweiten Schritt festzustellen, welchen Anforderungen die Durchführung dieser Ansprüche auf der nationalen

---

450 *Ratschow*: § 37 AO, in: Klein, Abgabenordnung, Rn. 10; *Drüen*: § 37 AO, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 14; vgl. auch Fn. 146; zur europarechtlichen Ebene vgl. Teil 2: A.I.3.c), S. 162.

451 Vgl. Fn. 402.

452 Zum Verhältnis des Art. 116 Abs. 6 UZK zu den Regelungen der AO vgl. Teil 1: A.III.3., S. 145.

453 *Karpenstein*: Art. 260 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 14; Generalanwalt *Wathelet* stellt in seinem Schlussantrag, EuGH, Rs. C-565/11, EU:C:2012:803 (Irimie), Rn. 21 fest, dass der „Mitgliedstaat [...] verpflichtet [ist], die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Steuern zu erstatten, da diese Erstattung ein aus der Unionsrechtsordnung abgeleitetes subjektives Recht ist“.

Ebene unterliegen. Grundlegende Voraussetzung ist zunächst, dass die Geltendmachung dieser Rechte nicht verhindert werden kann, indem der entsprechende Mitgliedstaat dieses Recht nicht kennt. Ein solcher Fall führt also nicht dazu, dass der unionsrechtliche Anspruch entfällt.<sup>454</sup> Im Gegenteil ist dieser Mitgliedstaat verpflichtet, eine Gewährung dieses Rechts zu garantieren so wie er verpflichtet ist, sein bestehendes nationales Recht unionsrechtskonform anzuwenden.<sup>455</sup> Ungeklärt bleibt dabei, wie die Durchsetzung eines europäischen Anspruchs auf nationaler Ebene ausgestaltet wird, wenn eine entsprechende Anspruchsgrundlage in der mitgliedstaatlichen Rechtsordnung nicht vorgesehen ist und damit nicht nur die Voraussetzungen für die Geltendmachung dieses Anspruchs fehlen, sondern möglicherweise ebenso unklar ist, welche Verwaltungsverfahren- und Rechtsschutzregelungen Anwendung finden.<sup>456</sup> Aufgrund der im UZK kodifizierten und auf mitgliedstaatlicher Ebene unmittelbar anwendbaren Erstattungsregelungen zollrechtlicher Abgaben<sup>457</sup> ist jedoch sichergestellt, dass in diesem Bereich eine in allen Mitgliedstaaten einheitliche Anspruchsgrundlage gegeben ist.

## **1. Grundsatz der Verfahrensautonomie bei der nationalen Durchführung unionsrechtlicher Ansprüche**

Der Durchführung des Unionsrechts durch die Mitgliedstaaten wird der Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten zugrunde gelegt. Er ist seit Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon in Art. 291 Abs. 1 AEUV ausdrücklich normiert<sup>458</sup> und findet ebenfalls in der ständigen Rechtsprechung des EuGH Anerkennung.<sup>459</sup> Die Grundlage dieses Grundsatzes der Verfahrensautonomie wurde

---

454 *Lindner*: Die neueste Rechtsprechung des EuGH zur Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben, in: NVwZ 1999, 1079, S. 1080; *Huthmacher*: Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts bei indirekten Kollisionen, S. 42f.

455 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 52.

456 *Kulms*: Der Effektivitätsgrundsatz, S. 176f.; *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 53; *Huthmacher*: Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts bei indirekten Kollisionen, S. 42f.; vgl. dazu auch *Tatham*: Restitution of charges and duties levied by the public administration in breach of European Community Law, A comparative analysis, in: European Law Review 1994, 146, S. 149ff. für einen solchen Fall im britischen Recht bzgl. der Durchsetzung eines unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs auf nationaler Ebene.

457 Vgl. zu den Erstattungstatbeständen des UZK, Teil 1: A.III.1.b), S. 124.

458 *König*: Der Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatz in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, S. 34ff.

459 EuGH, Urt. v. 19.09.2006, verb. Rs. C-392/04, C-422/04, Slg. 2006, I-8559 (i-21 Germany und Arcor), Rn. 57; Urt. v. 07.01.2004, Rs. C-201/02, Slg. 2004, I-723 (Wells), Rn. 67; Urt. v. 16.05.2000, Rs. C-78/98, Slg. 2000, I-3201 (Preston u.a.), Rn. 31; Urt. v. 14.12.1995, Rs. C-312/93, Slg. 1995, I-4599 (Peterbroeck), Rn. 12.

unter anderem schon im Jahr 1968 durch die *Rs. Lück* geschaffen, in der der EuGH klarstellte, dass das Gemeinschaftsrecht die Befugnis der nationalen Gerichte grundsätzlich nicht beschränke, „unter mehreren nach der innerstaatlichen Rechtsordnung in Betracht kommenden Wegen diejenigen zu wählen, welche zum Schutz der durch das Gemeinschaftsrecht gewährten individuellen Rechte geeignet erscheinen“<sup>460</sup>.<sup>461</sup> Dabei findet keine Begrenzung auf das Verwaltungsverfahren im engeren Sinne statt, sondern es werden ebenfalls die verwaltungsorganisatorischen sowie die verwaltungsprozessrechtlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten umfasst.<sup>462</sup> Der Anlass für die Entstehung dieses Prinzips ist vor allem in dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 1 EUV) zu sehen, durch den die Union nur in verhältnismäßig wenigen Bereichen eng beschränkte Vollzugskompetenzen innehat und ein direkter Vollzug durch die Unionsorgane damit die Ausnahme darstellt.<sup>463</sup> Eine sachgebietsübergreifende Harmonisierung der verfahrensrechtlichen Vorschriften auf europäischer Ebene ist aus diesem Grund mangels entsprechender Kompetenzen weitgehend ausgeschlossen<sup>464</sup> und nimmt damit zwangsläufig die Mitgliedstaaten in die Pflicht, die unionsrechtlichen Vorschriften durchzuführen.

Eine Grenze der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten stellen der Effektivitäts- sowie der Äquivalenzgrundsatz dar.<sup>465</sup> Die Notwendigkeit einer solchen Be-

---

460 EuGH, Urt. v. 04.04.1968, *Rs. C-34/67*, Slg. 1968, 364 (*Lück*), S. 373.

461 *Galetta*: Begriff und Grenzen der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten der Europäischen Union, in: *EuR-Beih.* 2012, 37, S. 39f.

462 *Calliess, Kahl, Puttler*: Art. 4 EUV, in: *Calliess/Ruffert, EUV/AEUV*, Rn. 64; vgl. jedoch *Kakouris*: Do the Member States Possess Judicial Procedural “Autonomy”?, in: *CMLR* 1997, 1389.

463 *Galetta*, in: *EuR-Beih.* 2012, 37, S. 38; *von Danwitz*: Europäisches Verwaltungsrecht, S. 304f.

464 *Calliess, Kahl, Puttler*: Art. 4 EUV, in: *Calliess/Ruffert, EUV/AEUV*, Rn. 64; *Kahl*: Hat die EG die Kompetenz zur Regelung des Allgemeinen Verwaltungsrechts?, in: *NVwZ* 1996, 865, S. 869; anders *Mir Puigpelat*: Die Kodifikation des Verwaltungsverfahrensrechts im Europäischen Verwaltungsverbund, in: *Schneider/Velasco Caballero* (Hrsg.), *Strukturen des Europäischen Verwaltungsverbunds*, S. 207ff., der von einer Kompetenz der EU zu einer „Generalkodifikation“ ausgeht.

465 *Calliess, Kahl, Puttler*: Art. 4 EUV, in: *Calliess/Ruffert, EUV/AEUV*, Rn. 65; *Schill, Krenn*: Art. 4 EUV, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union*, Rn. 91; dazu auch Schlussantrag, EuGH, *Rs. C-591/10, EU:C:2012:9* (*Littlewoods Retail Ltd u.a.*), Rn. 23ff.; zu dem Veränderungsverbot als weitere mögliche Grenze der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten vgl. *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 105ff. mwN.

schränkung ist der Tatsache geschuldet, dass der indirekte Vollzug des Unionsrechts trotz der divergierenden mitgliedstaatlichen Vorschriften eine möglichst einheitliche Anwendung der unionsrechtlichen Vorschriften verlangt.<sup>466</sup>

## 2. Effektivitätsgrundsatz

Der die Wirksamkeit des Unionsrecht sicherstellende, in Art. 4 Abs. 3 EUV enthaltende Effektivitätsgrundsatz verlangt, dass die Durchsetzung der von der Unionsrechtsordnung gewährten Rechte auf nationaler Ebene nicht praktisch unmöglich oder übermäßig erschwert werden darf.<sup>467</sup> Wird das Vorliegen einer solchen beeinträchtigenden Norm auf nationaler Ebene festgestellt, muss der betroffene Mitgliedstaat auf die Anwendung dieser Norm verzichten.<sup>468</sup> Auf diese Weise soll gewährleistet werden, dass die unionsrechtlichen Regelungen und die sich daraus ergebenden Rechte trotz der voneinander abweichenden mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen möglichst einheitlich angewendet und durchgesetzt werden können.<sup>469</sup>

Für die Mitgliedstaaten ergibt sich so eine Reihe von Pflichten, die aus dem Effektivitätsgebot erwachsen und die sich unter anderem auf die jeweiligen nationalen Verwaltungsrechtssysteme und -verfahren auswirken können. Darunter kann neben der Pflicht der unionsrechtskonformen Auslegung nationalen Rechts<sup>470</sup> ebenfalls fallen, nationale Regelungen bei der Anwendung von Unionsrecht zu modifizieren. In Deutschland ist davon beispielsweise die Rücknahme

---

466 *Streinz*: Art. 4 EUV, in: *Streinz, EUV/AEUV*, Rn. 52; ausführlich dazu *Krönke*: Die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten der Europäischen Union, S. 172ff.; auch im Bereich des Zollrechts handelt es sich um einen indirekten Vollzug des Unionsrechts, vgl. Einleitung: A.III.5., S. 59.

467 EuGH, Urt. v. 15.04.2010, Rs. C-542/08, Slg. 2010, I-3189 (Barth), Rn. 17 mwN; Urt. v. 02.12.1997, Rs. C-188/95, Slg. 1997, I-6783 (Fantask u.a.), Rn. 47; *Schill, Krenn*: Art. 4 EUV, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 96; *Gröpl*: Steuerrecht, in: *Dausen/Ludwigs* (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Rn. 236.

468 EuGH, Urt. v. 14.12.1995, Rs. C-312/93, Slg. 1995, I-4599 (Peterbroeck), Rn. 13; *Clasasen*: Art. 197 AEUV, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 27.

469 *Streinz*: Art. 4 EUV, in: *Streinz, EUV/AEUV*, Rn. 34; Einzelheiten zur normativen Herleitung des Effektivitätsgrundsatzes *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftswidrig erhobener Steuern, S. 101ff.

470 *Schill, Krenn*: Art. 4 EUV, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 110; vgl. auch *Gänswein*: Der Grundsatz unionsrechtskonformer Auslegung nationalen Rechts, S. 266ff.

begünstigender Verwaltungsakte gemäß § 48 VwVfG betroffen, bei der im Rahmen des unionsrechtlichen Anwendungsbereichs der in § 48 Abs. 2 VwVfG geregelte Vertrauensschutz des Bürgers zugunsten der Unionsinteressen eingeschränkt wird.<sup>471</sup>

Auch im Zusammenhang mit der Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben hat das Effektivitätsgebot für die Mitgliedstaaten insoweit besondere Bedeutung erlangt, als der EuGH die verfahrensrechtliche Durchführung dieses unionsrechtlichen Anspruchs auf Erstattung der Abgabebeträge den nationalstaatlichen Vorschriften unterstellt.<sup>472</sup> Dabei entschied er schon in den *Rs. Rewe* und *Rs. Comet*, dass die Erstattung durch angemessene Ausschluss- oder Verjährungsfristen zugunsten des Prinzips der Rechtssicherheit unter bestimmten Bedingungen ausgeschlossen werden darf<sup>473</sup> und konkretisierte auf diese Weise die Grenzen der durch die Mitgliedstaaten ausgestaltbaren Verfahrensmodalitäten innerhalb des Effektivitätsprinzips.<sup>474</sup> Dennoch stellte das Gericht klar, dass es gegen den Effektivitätsgrundsatz verstoße, wenn der nationale Gesetzgeber infolge der Verkündung eines Urteils des EuGH bezüglich der Erstattungspflicht unionsrechtswidrig erhobener Abgaben eine Verfahrensvorschrift erlässt, die zum einen die Durchsetzbarkeit speziell der in diesem Urteil festgestellten Abgabenerstattung einschränkt und die zum anderen ungünstiger ist als die Anwendung derjenigen nationalen Erstattungsregelungen, die anwendbar gewesen wären, wenn die Bestimmungen nicht erlassen worden wäre.<sup>475</sup>

---

471 EuGH, Urt. v. 02.02.1989, Rs. C-94/87, Slg. 1989, 175 (Kommission/Deutschland), Rn. 12; vgl. auch Urt. v. 26.06.2003, Rs. C-404/00, Slg. 2003, I-6695 (Kommission/Spanien), Rn. 51; Urt. v. 27.06.2000, Rs. C-404/97, Slg. 2000, I-4897 (Kommission/Portugal), Rn. 55; mit weiteren Beispielen *Schill, Krenn*: Art. 4 EUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 95ff.

472 Vgl. Fn. 402.

473 EuGH, Urt. v. 16.12.1976, Rs. C-33/76, Slg. 1976, 1989 (Rewe), Rn. 6; Urt. v. 16.12.1976, Rs. C-45/76, Slg. 1976, 2043 (Comet), Rn. 11/18; vgl. außerdem Urt. v. 12.03.2015, Rs. C-538/13, EU:C:2015:166 (eVigilo), Rn. 51 mwN; Urt. v. 09.02.1999, Rs. C-343/96, Slg. 1999, I-579 (Dilexport), Rn. 26, 41f. mwN; Urt. v. 27.03.1980, Rs. C-61/79, Slg. 1980, 1205 (Denkavit Italiana), Rn. 23.

474 *Calliess, Kahl, Puttler*: Art. 4 EUV, in: *Calliess/Ruffert, EUV/AEUV*, Rn. 66; dazu ausführlich *Kulms*: Der Effektivitätsgrundsatz, S. 43ff.

475 EuGH, Urt. v. 02.10.2003, Rs. C-147/01, Slg. 2003, I-11365 (Weber's Wine World u.a.), Rn. 87ff.; Urt. v. 11.07.2002, Rs. C-62/00, Slg. 2002, I-6325 (Marks & Spencer), Rn. 36; Urt. v. 15.09.1998, Rs. C-231/96, Slg. 1998, I-4951 (Edis), Rn. 23ff.; Urt. v. 29.06.1988, Rs. C-240/87, Slg. 1988, 3513 (Deville), Rn. 13, 18; *Obwexer*: Art. 4 EUV, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 107.

### 3. Äquivalenzgrundsatz

Die Einhaltung des aus Art. 4 Abs. 3 EUV abgeleiteten Äquivalenzgrundsatzes (auch Grundsatz der Gleichwertigkeit)<sup>476</sup> erfordert, dass Sachverhalte, die im Zuge der Durchführung des Unionsrechts unter Anwendung des nationalstaatlichen Rechts bearbeitet werden, in gleicher Weise und mit demselben Maß an Sorgfalt<sup>477</sup> entschieden werden, als gleichartige, rein innerstaatliche Sachverhalte.<sup>478</sup> Dabei ist nicht erforderlich, dass ein Vergleich zu einem tatsächlich existierenden innerstaatlichen Anwendungsfall gezogen werden muss. Vielmehr ist es ausreichend, dass eine abstrakte, hypothetische Betrachtung des Sachverhalts unter der Anwendung des rein innerstaatlichen Rechts sowie der innerstaatlichen Durchführung eines unionsrechtlich garantierten Rechts eine vergleichbare Ausgestaltung des Falles zu Folge hat.<sup>479</sup> Damit stellt die gleichartige Ausgestaltung der Fälle auf europäischer Ebene im Vergleich zu den entsprechenden innerstaatlichen Maßstäben ebenso eine Grenze des Äquivalenzgrundsatzes dar, indem zwar eine gleichartige Behandlung dieser Sachverhalte vorausgesetzt wird, nicht jedoch erforderlich ist, dass die Durchführung europäischer Ansprüche günstiger als die der rein nationalen Sachverhalte ausgestaltet werden muss bzw. die günstigsten nationalen Vorschriften Anwendung finden müssen.<sup>480</sup> Angeknüpft an diese Begrenzung des Äquivalenzgrundsatzes hat der EuGH klargestellt, dass die Anwendung des nationalen Verfahrensrechts im Hinblick auf das durchzuführende Unionsrecht nur an dem sonstigen Verfahrensrecht des konkreten Mitgliedsstaates und damit nicht an entsprechenden Regelungen anderer Mitgliedstaaten

476 *Schill, Krenn*: Art. 4 EUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 92; Einzelheiten zur normativen Herleitung des Äquivalenzgrundsatzes *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 105.

477 EuGH, Urt. v. 06.12.2001, Rs. C-472/99, Slg. 2001, I-9687 (Clean Car Autoservices GmbH), Rn. 30; Urt. v. 16.05.2000, Rs. C-78/98, Slg. 2000, I-3201 (Preston u.a.), Rn. 49, 55f.; Urt. v. 01.12.1998, Rs. C-326/96, Slg. 1998, I-7835 (Levez), Rn. 39, 41, 43 mwN; vgl. auch *König*: Der Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatz in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, S. 92, Fn. 316.

478 EuGH, Urt. v. 04.07.2006, Rs. C-212/04, Slg. 2006, I-6057 (Adeneler u.a.), Rn. 95 mwN; Urt. v. 21.09.1983, verb. Rs. C-205/82 bis C-215/82, Slg. 1983, 2633 (Deutsche Milchkontor), Rn. 19, 23; Urt. v. 12.06.1980, verb. Rs. C-119/79, C-126/79, Slg. 1980, 1863 (Lippische Hauptgenossenschaft), Rn. 10.

479 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 103; Schlussantrag, EuGH, Rs. C-62/93, Slg. 1995, I-1183 (BP Soupergaz), Rn. 58.

480 EuGH, Urt. v. 09.02.1999, Rs. C-343/96, Slg. 1999, I-579 (Dilexport), Rn. 27; Urt. v. 17.11.1998, Rs. C-228/96, Slg. 1998, I-7141 (Aprile), Rn. 20; Urt. v. 15.09.1998, Rs. C-231/96, Slg. 1998, I-4951 (Edis), Rn. 36; *Lindner*, in: NVwZ 1999, 1079, S. 1080.

zu messen ist.<sup>481</sup> Daraus folgt, dass eine Heranziehung des Äquivalenzgrundsatzes als Harmonisierungsinstrument der mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen nicht in Frage kommt.<sup>482</sup>

---

481 EuGH, Urt. v. 09.02.1999, Rs. C-343/96, Slg. 1999, I-579 (Dilexport), Rn. 24; Urt. v. 17.11.1998, Rs. C-228/96, Slg. 1998, I-7141 (Aprile), Rn. 17; *Streinz*: Der Einfluß des Europäischen Verwaltungsrechts auf das Verwaltungsrecht der Mitgliedstaaten, in: Schweitzer (Hrsg.), Europäisches Verwaltungsrecht, S. 268; *Kulms*: Der Effektivitätsgrundsatz, S. 166.

482 *Streinz*: Art. 4 EUV, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 54.

## B. Die Verzinsung von Erstattungsbeträgen zu Unrecht erhobener Abgaben

Die Möglichkeit der Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben setzt grundsätzlich voraus, dass ebendiese Abgabenbeträge zunächst erstattet worden sind oder ein durchsetzbarer Erstattungsanspruch besteht. Welche Voraussetzungen die anschließende Verzinsung hat, wurde in mehreren Entscheidungen durch den EuGH diskutiert und im Rahmen des jeweiligen Falles herausgearbeitet und weiterentwickelt. Diese Entscheidungen des EuGH beziehen sich mit Ausnahme der *Rs. Wortmann*<sup>483</sup> nicht auf zollrechtliche Abgaben, die zu Unrecht erhoben und erstattet wurden, sondern auf unionsrechtswidrig erhobene und später erstattete Abgaben verschiedener Art. Anders als im zollrechtlichen Kontext liegen diesen Urteilen keine unionsrechtlich kodifizierten Erstattungszinsvorschriften zugrunde, sodass das Gericht einen ungeschriebenen Anspruch auf die Verzinsung dieser Erstattungsbeträge entwickelt hat. Erst im Rahmen der *Rs. Wortmann* wurde dieser in den vorherigen Urteilen entwickelte ungeschriebene Anspruch auf Verzinsung der Erstattungsbeträge der im europäischen Zollrecht kodifizierten Erstattungszinsregelung gegenübergestellt. Angefangen mit der *Rs. Metallgesellschaft u.a.*<sup>484</sup>, in der die Verzinsung noch die „eigentliche Erstattung“ einer unionsrechtswidrigen vorzeitigen Fälligkeit einer Steuer darstellte, beschäftigte sich das Gericht zuletzt im Rahmen der *Rs. Irimie*<sup>485</sup> und der *Rs. Wortmann* mit dem Zeitraum, den die Verzinsung abdecken muss. Im Zusammenhang mit der Herausarbeitung der Voraussetzungen des Zinsanspruchs auf europäischer Ebene muss daher eine Abgrenzung erfolgen, welche Regelungsbereiche im Rahmen der Durchsetzung dieses Anspruchs bei den Mitgliedstaaten verbleiben und damit den jeweiligen nationalen Vorschriften unterliegen.

Im Anschluss an die Feststellung der Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Zinsanspruchs ist dieser dogmatisch einzuordnen und herzuleiten.

---

483 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann).

484 EuGH, Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.).

485 EuGH, Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (Irimie).

## **I. Entwicklung des Grundsatzes der Verzinsung durch den EuGH**

Im Folgenden soll auf die Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH eingegangen werden, in der sich dieser mit der Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben auseinandergesetzt hat. Im Fokus steht dabei zunächst nur die europäische Ebene, in deren Rahmen die Rechtsprechung bewertet sowie die Voraussetzungen der Verzinsung herausgearbeitet werden sollen.

### **1. Rs. Metallgesellschaft u.a. (C-397, 410/98) – Unionsrechtswidrige vorzeitige Fälligkeit einer Steuer**

#### **a) Sachverhalt und rechtlicher Hintergrund**

Die Metallgesellschaft Ltd und The Metal Commodity Company Ltd sind im Vereinigten Königreich ansässige Tochtergesellschaften ihrer in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften Metallgesellschaft AG und Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG. Die Tochtergesellschaften zahlten ihren Muttergesellschaften Dividenden und hatten für diese Ausschüttungen eine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung zu leisten, die von der zu einem späteren Zeitpunkt abschließend zu zahlenden Körperschaftsteuerschuld abgezogen werden konnte. Da nur die Tochter- nicht jedoch auch die Muttergesellschaft im Vereinigten Königreich ansässig waren, hatten sie nicht die Möglichkeit, für eine „Besteuerung des Gruppeneinkommens“ zu optieren, die sie von der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung befreit hätte. Insoweit klagten die Muttergesellschaften auf Feststellung eines Schadens, der ihnen durch die Vorauszahlung entstanden sei. Die Vorauszahlungen hätten zu einem Liquiditätsnachteil geführt, indem diese Beträge bei im Vereinigten Königreich ansässigen Muttergesellschaften durch die Besteuerung des Gruppeneinkommens nicht hätten geleistet werden müssen und ihnen so bis zur Zahlung der abschließend geschuldeten Körperschaftsteuer für die Tochtergesellschaften zur Verfügung gestanden hätten. Dies sei einer gegen den EGV verstoßenden, mittelbaren Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit gleichkommend. Hilfsweise machten sie eine zumindest teilweise Gutschrift der Steuer-Vorauszahlung der Tochtergesellschaft geltend.

Rechtlicher Hintergrund für diese Vorgehensweise war das „Gesetz über Einkommen- und Körperschaftsteuern“ (*Income and Corporation Taxes Act 1988, ICTA*), das die erzielten Gewinne von Gesellschaften mit Sitz im Vereinigten Königreich im Laufe eines bestimmten Abrechnungszeitraums der Körperschaftsteuer unterzog. Dabei war eine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung zu leisten, wenn Gesell-

schaften bestimmte Ausschüttungen an Anteilseigner vornahmen (*advance corporation tax*). Der Betrag der Vorauszahlung wurde nicht von der Dividende einbehalten und ging damit im Ergebnis zu Lasten der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft. Die Vorauszahlung wurde auf den Betrag angerechnet, den die Gesellschaft zu einem späteren Zeitpunkt endgültig als Körperschaftsteuer für den jeweiligen Abrechnungszeitraum schuldig war. Auf diese Weise konnten Ansprüche auf Steuergutschriften (*tax credit*) entstehen, wenn Vorauszahlungen geleistet worden waren, jedoch eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft Dividenden von einer ebenfalls im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft erhielt und sich die die Dividenden empfangene Gesellschaft die Körperschaftsteuer durch die Steuergutschrift anrechnen lassen konnte, was in diesen Fällen mit einer Befreiung der Körperschaftsteuer einherging. Eine solche Fallgestaltung führte daher immer zu einer Erstattung der Vorauszahlungsbeträge. Für Gesellschaften bestand daher die Möglichkeit, für eine „Besteuerung des Gruppeneinkommens“ (*group income election*) zu optieren. Eine Besteuerung des Gruppeneinkommens ermöglichte es Gesellschaften, die mindestens 51% der Anteile an einer anderen Gesellschaft hielt, keine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung für Dividendenausschüttungen der Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft leisten zu müssen. Grundsätzliche Voraussetzung hierfür war jedoch, dass sowohl Tochter- als auch Muttergesellschaft im Vereinigten Königreich ansässig waren.<sup>486</sup>

## **b) Würdigung des Gerichts**

Der EuGH entschied zunächst, dass es sich bei der Ungleichbehandlung hinsichtlich der „Besteuerung des Gruppeneinkommens“ nicht um eine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit gemäß Art. 6 EGV (heute Art. 18 AEUV) handelte, sondern um den spezielleren Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 52 EGV (heute Art. 49 AEUV). Eine von der Regierung des Vereinigten Königreichs vertretene objektive Rechtfertigung dieses Verstoßes lehnte er ab.<sup>487</sup>

Auf dieser Grundlage hatte das Gericht im Falle einer zu erhebenden Erstattungs-klage die Frage zu beantworten, ob sich aus dem Verstoß gegen Art. 52 EGV ein

---

486 EuGH, Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.); im Rahmen der Rs. Hoechst (C-410/98) erhielt die in Deutschland ansässige Muttergesellschaft Hoechst AG Dividenden von ihrer im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaft Hoechst (UK) Ltd., die ebenfalls Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen leistete und diese mit der endgültigen Körperschaftsteuerschuld verrechnen konnte; vgl. zu diesem Fall auch *Williams*: Unjust Enrichment and Public Law, S. 248ff.

487 EuGH, Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.), Rn. 35ff.

Anspruch auf Erstattung der Zinsen ergeben konnte, bezogen auf die von den Gesellschaften zu zahlenden Steuer ab dem Zeitpunkt der vorzeitigen Zahlung bis zum Zeitpunkt der abschließenden Körperschaftsteuerzahlung. Hierzu stellte der EuGH zunächst fest, dass in diesem Fall der Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht nicht in einer rechtswidrigen Erhebung der Steuer zu sehen sei, sondern in der Ungleichbehandlung hinsichtlich der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung. Dabei sah er einen entsprechenden Erstattungsanspruch als gegeben an, führte jedoch weiter aus, dass sich die Durchführung der Erstattung sowie die mit der Erstattung zusammenhängenden Nebenfragen (damit auch ein Anspruch auf Zinsen) grundsätzlich nach innerstaatlichem Recht zu richten habe. Der geltend gemachte Anspruch auf Zinsen sei hier jedoch keine Nebenfrage, sondern Streitgegenstand des Ausgangsverfahrens. Durch den Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht, der nicht in der Erhebung der Steuer, sondern ihrer vorzeitigen Fälligkeit liege, stelle die Zuerkennung von Zinsen die eigentliche „Erstattung“ des Betrages dar, der der Gesellschaft aufgrund dieser vorzeitigen Fälligkeit ab dem Zeitpunkt der Vorauszahlung bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abschlusszahlung nicht zur Verfügung gestanden habe.<sup>488</sup>

### c) Bewertung

Mit der *Rs. Metallgesellschaft u.a.* hatte der EuGH zum ersten Mal zu entscheiden, ob auf Grundlage eines Erstattungsanspruchs ebenfalls das Bestehen eines Zinsanspruchs in Frage kommen kann. Nachdem schon in der Vergangenheit festgestellt worden war, dass Nebenfragen zu einer Erstattung, zu denen auch die Verzinsung gehört, grundsätzlich nach mitgliedstaatlichen Vorschriften zu regeln sind,<sup>489</sup> ging das Gericht in diesem Fall von einer Verzinsung als Hauptanspruch aus und bejahte diesen im Ergebnis. Damit bestätigten die Richter nicht nur die erste Voraussetzung für die Gewährung einer Verzinsung von Erstattungsbeträgen, sondern warfen gleichzeitig implizit die Frage nach der Rechtfertigung einer solchen Differenzierung zwischen der Verzinsung als Haupt- und Nebenanspruch auf. Mit dieser Differenzierung unterscheidet das Gericht zwischen einem unionsrechtlichen Anspruch auf Verzinsung und einem Anspruch auf Verzinsung nach Maßgabe der jeweiligen mitgliedstaatlichen Rechtsvorschriften. Welche dieser Varianten zur Anwendung kommt, soll nur davon abhängig sein, ob eine Verzinsung Gegenstand des Verfahrens ist, oder als Nebenfrage z.B. im Rahmen

---

488 EuGH, Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (*Metallgesellschaft u.a.*), Rn. 77ff., 87.

489 EuGH, Urt. v. 07.09.2006, Rs. C-470/04, Slg. 2006, I-7409 (N), Rn. 60; Urt. v. 15.09.1998, verb. Rs. C-279/96 bis C-281/96, Slg. 1998, I-5025 (*Ansaldo Energia*), Rn. 28; Urt. v. 12.06.1980, Rs. C-130/79, Slg. 1980, 1887 (*Express Dairy Foods*), Rn. 16f.; Urt. v. 21.05.1976, Rs. C-26/74, Slg. 1976, 677 (*Roquette Frères*), Rn. 9/13.

einer Erstattungsklage als Hauptanspruch behandelt wird. Insoweit wird noch zu diskutieren sein, ob und bejahendenfalls innerhalb welcher Grenzen eine solche Differenzierung gerechtfertigt ist.<sup>490</sup>

### **aa) Entwicklung des Zinsanspruchs durch den Generalanwalt**

Generalanwalt *Fennelly* äußerte sich in seinem Schlussantrag ausführlich zu dem Bestehen eines möglichen unionsrechtlichen Zinsanspruchs. Er ging dabei zunächst auf den durch den EuGH entwickelten Erstattungsanspruch ein, dessen Grundlage es sei, dass ein Mitgliedstaat aus der Auferlegung einer rechtswidrigen Abgabe keinen Vorteil ziehen solle und ein Einzelner, der zu der Entrichtung der Abgabe verpflichtet wurde, durch die Auferlegung einer solchen rechtswidrigen Abgabe keinen Verlust erleiden solle.<sup>491</sup> Dabei betonte er, dass es gegen den Effektivitätsgrundsatz verstoße, würden Zinsen grundsätzlich nur nach nationalem Recht beurteilt. Dies sei jedenfalls dann der Fall, wenn unionsrechtswidrig erhobene Abgaben erstattet wurden und der streitige Anspruch ausschließlich die Zinszahlung betreffe. Die Einbuße liege in diesem Fall nicht in einer unionsrechtswidrig erhobenen Steuer selbst, sondern in deren vorzeitigen Fälligkeit, so dass die geltend gemachte Einbuße die Zinszahlung zwischen der vorzeitigen Zahlung und der endgültigen Berechnung der Steuerschuld darstelle. Ein solcher Anspruch auf Zinszahlung könne nicht deshalb abgelehnt werden, weil es sich in diesem Fall um die einzige Einbuße handle, die wegen der unionsrechtswidrigen vorzeitigen Fälligkeit der Steuer entstanden sei. Damit reiche allein die Tatsache, dass ein Mitgliedstaat einen Betrag zu einem späteren Zeitpunkt zu Recht verlangen dürfe nicht aus, um einen entsprechenden Zinsanspruch auszuschließen.<sup>492</sup> Könne sich aus einer Erstattungspflicht durch eine mit dem nationalen Recht konformen, aber unionsrechtswidrigen Abgabenerhebung nach Maßgabe der jeweiligen innerstaatlichen Vorschriften eine Pflicht zur Zahlung der entsprechenden Zinsen auf diesen Erstattungsbetrag ergeben, müssten die Mitgliedstaaten erst Recht zu der Zahlung von Zinsen verpflichtet werden können, wenn deren Zahlung Gegenstand des Verfahrens sei.<sup>493</sup>

Unter der Berücksichtigung des Urteils sowie der dieser Entscheidung vorangehenden Argumentation des Generalanwalts wird zunächst deutlich, dass sich der

---

490 Vgl. Teil 2: B.III.1.d).aa).(1), S. 225.

491 Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.), Rn. 45.

492 Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.), Rn. 46f.

493 Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.), Rn. 47.

EuGH in diesem Fall, trotz der Bejahung eines entsprechenden Zinsanspruchs, zurückhaltend hinsichtlich seiner Ausgestaltung und Konkretisierung geäußert hat. Die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten bezüglich der Durchführung des Zinsanspruchs wird insoweit kaum eingeschränkt, als es den nationalen Gerichten überlassen wird zu entscheiden, ob die im Grundsatz zugesprochenen Zinsen mithilfe einer Erstattungs- oder Schadensersatzklage<sup>494</sup> geltend gemacht werden können.<sup>495</sup> Dies mag an dem frühen Entwicklungsstadium dieses Zinsanspruchs liegen, könnte jedoch ebenfalls in der Differenzierung der Zinszahlung zwischen Neben- oder Hauptanspruch begründet sein. Während im Rahmen eines unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs nur die Durchführung der Erstattung selbst den Mitgliedstaaten obliegt, regeln die Mitgliedstaaten im Falle der Verzinsung als Nebenanspruch entweder, ob die Abgabenerstattung nach innerstaatlichem Recht überhaupt verzinst wird oder im Falle der Verzinsung als Hauptanspruch, in welcher Höhe und mit welchen Verfahrensvoraussetzungen Erstattungsbeträge verzinst werden müssen. Diese Differenzierung wird vorwiegend damit begründet, dass es auf unionsrechtlicher Ebene keine entsprechenden Vorschriften für einen solchen Zinsanspruch gebe, sodass auf die jeweiligen nationalstaatlichen Regelungen zurückgegriffen werden müsse, die sich strikt nach dem innerstaatlichen Verfahren zur Durchführung der Erstattung zu richten haben.<sup>496</sup> Aus dem unionsrechtlichen Erstattungsanspruch sowie aus dessen Herleitung<sup>497</sup> ergibt sich jedoch, dass dieser Anspruch auch dann bestehen kann, wenn einschlägige Vorschriften ebenfalls nicht auf unionsrechtlicher Ebene vorhanden sind. Dies müsste für einen entsprechend entwickelten und hergeleiteten Zinsanspruch, unabhängig davon, ob er als Haupt- oder Nebenanspruch eingeklagt wird, ebenfalls gelten können. Im Vergleich zu dem im Zeitpunkt des Urteils gefestigten unionsrechtlichen Erstattungsanspruch scheint das Gericht damit im Fall der Zinszahlung geringere Ansprüche an einen einheitlichen und auf nationalstaatlicher Ebene mit ähnlichen Voraussetzungen durchzusetzenden Zinsanspruch zu stellen.

---

494 EuGH, Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.), Rn. 81ff.; vgl. auch Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.), Rn. 41ff.

495 So auch *Hahn*: Kompensation von Zinsnachteilen bei Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht, ein bisher unbeachteter Aspekt des EuGH-Urteils in der Rechtssache Hoechst u.a., in: IStR 2002, 105, S. 106f., der auf S. 108 die Angemessenheit der Entscheidung jedoch insofern anzweifelt, als die unionsrechtswidrige, vorzeitige Fälligkeit einer Steuer einen Mitgliedstaat durch die hier festgestellte Zinspflicht schlechter stellen kann als denjenigen Mitgliedstaat, der die Steuer selbst unionsrechtswidrig erhebt, da die Verzinsung im letzteren Fall als Nebenfrage der Erstattung unter die nationalstaatliche Zuständigkeit fällt.

496 Ausführlich Teil 2: B.II.1., S. 206.

497 Vgl. Teil 2: A.I.3.b), S. 161.

Ein weiterer Grund für diese zurückhaltende Position des Gerichts könnte darin zu sehen sein, dass der Zinsanspruch in diesem Fall aus der Verletzung einer Grundfreiheit abgeleitet wird. Vorwiegend geht es dabei darum, einer auf diese Grundfreiheit bezogenen Verletzung durch eine entsprechende Zinszahlung Abhilfe zu schaffen. Von einer Form der Rechtsfolgenbeseitigung wie im Rahmen des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs wird zwar implizit durch die Einforderungsmöglichkeit der Zinsen im Wege der Erstattungs- oder Schadensersatzklage ausgegangen, jedoch durch die fehlende Bereitstellung grundsätzlicher Voraussetzungen für einen unionsrechtlichen Zinsanspruch nicht als selbständige Ausprägung der Rechtsfolgenbeseitigung manifestiert.

### **bb) Eigentliche „Erstattung“ als Gegenstand der Verzinsung**

Der in diesem Fall unionsrechtswidrigen vorzeitigen Fälligkeit der Steuer und nicht der unionsrechtswidrigen Erhebung der Abgaben selbst ist geschuldet, dass diese erste Entscheidung über eine mögliche Verzinsung als Hauptanspruch nur eine eingeschränkte Aussagekraft zugesprochen werden kann. Das Gericht stellte in diesem Fall klar, dass die Verzinsung die eigentliche „Erstattung“ darstellt. Insoweit wird die Verzinsung dazu genutzt, die Einbußen einer unionsrechtswidrigen vorzeitigen Fälligkeit der Steuer als eine Form der Erstattung mit einer unionsrechtswidrigen Abgabenerhebung gleichzusetzen. Die finanziellen Einbußen mögen hier im Ergebnis vergleichbar sein, sodass auf diese Weise ein ebenfalls gleichartiger Ausgleich dieser Verluste ermöglicht wird. In der Konsequenz lässt sich damit jedoch aus diesem Urteil kein eigenständiger und generalisierbarer unionsrechtlicher Zinsanspruch ableiten, der tatsächlich darauf gerichtet ist, *zusätzlich* zu einer Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben einen entsprechenden Zinsanspruch auf diese Erstattungsbeträge zu etablieren. Die in diesem Fall vorgenommene Gleichsetzung der Verzinsung mit der Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgabebeträge lässt daher die Frage offen, warum der hier festgestellte Anspruch sowohl auf europäischer als auch auf nationaler Ebene in seiner Durchführung als Zinsanspruch behandelt wird und nicht als Erstattungsanspruch.<sup>498</sup>

Im Ergebnis bestätigt diese Entscheidung in erster Linie die schon in der Vergangenheit ergangene Rechtsprechung, die zwischen einem unionsrechtlichen Anspruch auf Verzinsung hinsichtlich eines Haupt- und Nebenanspruchs differenziert und ebnet damit den Weg für die Ausgestaltung eines selbstständigen unionsrechtlichen Zinsanspruchs, soweit es sich um Zinsen handelt, die als Hauptanspruch eingeklagt werden.

---

498 Vgl. dazu auch aus Sicht des britischen Rechts *Williams*: Unjust Enrichment and Public Law, S. 46f.

## **2. Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04) – Vorzeitige Fälligkeit einer Steuer, FII und FID Regelung**

### **a) Sachverhalt und rechtlicher Hintergrund**

Der *Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation* lag im Vereinigten Königreich ein Verfahren der Form einer *Group Litigation* mehrerer dort ansässiger Gesellschaften zugrunde. Anders als in der *Rs. Metallgesellschaft u.a.* schütteten diese keine Dividenden an nicht im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften aus, sondern hielten als Muttergesellschaften Anteile an ihren in anderen Mitgliedstaaten/Drittstaaten ansässigen Tochtergesellschaften, von denen sie Dividenden erhielten. Die Muttergesellschaften machten Erstattungen von Zahlungen bzw. den Ausgleich von Einbußen geltend, die sich aus der Anwendung der im Vereinigten Königreich geltenden Rechtsvorschriften bezüglich der auf die erhaltenen Dividenden zu zahlende Körperschaftsteuer ergaben. Die klagenden Gesellschaften nahmen dabei auf diejenigen Regelungen Bezug, die zu einer unterschiedlichen Besteuerung der Dividenden von im Vereinigten Königreich gebietsansässigen und gebietsfremden Gesellschaften führten.

Dabei ging es zum einen um eine Körperschaftsteuerbefreiung durch eine zu leistende Körperschaftsteuer-Vorauszahlung<sup>499</sup>. Eine solche Vorauszahlung durch die die Dividenden ausschüttende Gesellschaft führte zu einer Steuergutschrift in der entsprechenden Höhe zugunsten der die Dividenden erhaltenen Gesellschaft, soweit beide Gesellschaften im Vereinigten Königreich ansässig waren. Die erhaltene Dividende und die Steuergutschrift ergaben in ihrer Summe den sog. „befreiten Kapitalertrag“ (*Franked Investment Income, FII*). Erhielt zum anderen eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft eine Dividende von einer in einem anderen Staat ansässigen Gesellschaft, musste die Körperschaftsteuer ebenfalls entrichtet werden, jedoch bestand kein Anspruch auf Steuergutschrift und damit keine Qualifizierung der Dividende als „befreiter Kapitalertrag“. Stattdessen wurde der die Dividende empfangenen Gesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuerentlastung gewährt, um die gezahlte Steuer im Sitzstaat der die Dividende ausschüttenden Gesellschaft auszugleichen. Dies führte zu einer Anrechnung der gezahlten Quellensteuer durch die gebietsfremde Gesellschaft auf die Körperschaftsteuer im Vereinigten Königreich. Die Regelung bezüglich des „ausländischen Dividendenertrags“ (*Foreign Income Dividend, FID*) ermöglichte es den im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften, die Dividenden von einer nicht gebietsansässigen Gesellschaft erhielten, eine Körper-

---

<sup>499</sup> Ausführlich zu der damaligen Regelung der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung im Vereinigten Königreich Teil 2: B.I.1.a), S. 178.

schaftsteuer-Vorauszahlung auf diesen ausländischen Dividendenertrag zu leisten, um später eine Erstattung der überschüssig gezahlten Körperschaftsteuer-Vorauszahlung verlangen zu können.<sup>500</sup>

## **b) Würdigung des Gerichts**

Der EuGH hatte zunächst zu entscheiden, ob diese unterschiedlichen Besteuerungen der Dividendenausschüttungen der im Vereinigten Königreich gebietsansässigen und gebietsfremden Gesellschaften zugunsten von im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 EGV (heute Art. 49 AEUV) bzw. gegen den freien Kapitalverkehr gemäß Art. 56 EGV (heute Art. 63 AEUV) darstellte. Hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit führte er aus, dass das zu der Zeit im Vereinigten Königreich praktizierte Anrechnungssystem grundsätzlich nicht zu beanstanden sei, soweit es genutzt werde, um mehrfache Steuerbelastungen zu vermeiden. Ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit sei bei einem Befreiungssystem unterliegenden Dividenden aus inländischen Quellen und einem Anrechnungssystem unterliegenden ausländischen Quellen dann nicht gegeben, wenn der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher sei als derjenige für Dividenden aus inländischen Quellen und die Steuergutschrift mindestens aus dem Betrag bestehe, der dem im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Betrag entspreche.<sup>501</sup> Im Rahmen der Prüfung eines möglichen Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verwies der EuGH zunächst auf die grundsätzlichen Ausführungen zur Niederlassungsfreiheit, sah jedoch eine Ungleichbehandlung und damit einen Verstoß gegen diese Grundfreiheit darin, dass durch das Befreiungssystem die Gefahr einer mehrfachen Steuerbelastung reduziert werde, was bei einer Besteuerung durch das Anrechnungssystem jedoch nicht der Fall sei, sodass im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften davon abgehalten würden, ihr Kapital bei in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Gesellschaften anzulegen.<sup>502</sup>

Auf Grundlage dieses Verstoßes bestätigte das Gericht die in der *Rs. Metallgesellschaft u.a.* zugesprochene Zinspflicht infolge eines Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht erhobener Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen als Einbußen

---

500 EuGH, Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (Test Claimants in the FII Group Litigation); vgl. auch die Einleitung in *Williams*: Unjust Enrichment and Public Law, S. viiiff.

501 EuGH, Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (Test Claimants in the FII Group Litigation), Rn. 39ff.

502 EuGH, Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (Test Claimants in the FII Group Litigation), Rn. 58ff.

aufgrund der mangelnden Verfügbarkeit von Geldbeträgen infolge der vorzeitigen Fälligkeit der Steuer.<sup>503</sup> Im Zuge dieser Feststellung benutzte er zum ersten Mal die Formel, dass:

„Nach dieser Rechtsprechung [...] die Einzelnen, wenn ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts Steuern erhoben hat, Anspruch auf Erstattung nicht nur der zu Unrecht erhobenen Steuer, sondern auch der Beträge [haben], die in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Steuer an diesen Staat gezahlt oder von diesem einbehalten worden sind.“<sup>504</sup>

Weiterhin stellte der EuGH klar, dass dieser Anspruch nur bestehe, soweit die Einbußen auf einem dem jeweiligen Mitgliedstaat zuzurechnenden Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht entstanden seien. In diesem Fall seien Steuerentlastungen, auf die die steuerpflichtigen Gesellschaften verzichtet hätten, um eine Anrechnung der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung auf eine andere Steuerschuld zu bewirken bzw. Schäden, die aufgrund der Optierung für die FID-Regelung wegen eines zu niedrigen, den Verlust der Steuergutschrift nicht ausgleichenden Dividendenbetrages entstanden seien, Entscheidungen der jeweiligen Gesellschaft gewesen. Diese beruhten nicht zwangsläufig auf der Weigerung des Vereinigten Königreiches, die Anteilseigner gebietsansässiger und gebietsfremder Gesellschaften gleichwertig zu besteuern.<sup>505</sup>

### c) Bewertung

Der Sachverhalt der *Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation* weist in seinen grundlegenden Punkten Ähnlichkeit zu der *Rs. Metallgesellschaft u.a.* auf. Wieder geht es hier nicht um eine unionsrechtswidrig erhobene Steuer selbst, sondern um die Unionsrechtswidrigkeit der vorzeitigen Fälligkeit einer Steuer. Zudem wird der Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht auch in diesem Fall aus der Verletzung einer Grundfreiheit hergeleitet.

Insoweit verweist Generalanwalt Geelhoed in seinem Schlussantrag auf die *Rs. Metallgesellschaft u.a.* und sieht auch in diesem Fall einen Erstattungsanspruch als gegeben an. Um zu verhindern, dass das Vereinigte Königreich aus der Auf-

---

503 EuGH, Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), Rn. 205f. mit Verweis auf EuGH, Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (*Metallgesellschaft u.a.*), Rn. 87f.

504 EuGH, Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), Rn. 205.

505 EuGH, Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), Rn. 207f.

erlegung der rechtswidrigen Abgabe einen Vorteil ziehen könne und Gesellschaften, die zur Entrichtung der Abgabe verpflichtet wurden keinen Verlust erleiden, müssten sich die Ausgleichsmaßnahmen auf alle unmittelbaren Folgen der unrechtmäßigen Steuererhebung erstrecken.<sup>506</sup>

Die Zuerkennung von Zinsen in diesem Fall bestätigt nicht nur die Entscheidung der *Rs. Metallgesellschaft u.a.*, sondern weist ebenfalls einen für die Entwicklung eines unionsrechtlichen Zinsanspruchs entscheidenden Unterschied auf: Während der EuGH in der *Rs. Metallgesellschaft u.a.* die Einbußen aufgrund der Unionsrechtswidrigkeit einer vorzeitigen Fälligkeit einer Steuer als eine *Form der Erstattung* ansah, die durch eine entsprechende Verzinsung ausgeglichen werden sollte („Zuerkennung von Zinsen die ‚Erstattung‘ des ohne Rechtsgrund Geleisteten“<sup>507</sup>), stellt das Gericht in der *Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation* nun ausdrücklich klar, dass zusätzlich zu dem Erstattungsbetrag einer unionsrechtswidrig erhobenen Steuer ein Anspruch auf Erstattung solcher Beträge besteht, die in Zusammenhang mit den Erstattungsbeträgen unmittelbar an den Staat gezahlt wurden oder von diesem einbehalten worden sind.<sup>508</sup> Damit sind nun nicht mehr nur solche Zinszahlungen erfasst, die die Funktion der „eigentlichen Erstattung“<sup>509</sup> einer rechtswidrig erhobenen Steuer einnehmen.

Hinsichtlich eines den Mitgliedstaaten zuzurechnenden Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht stellte das Gericht klar, dass dieser Zurechenbarkeit Grenzen gesetzt sind, soweit beispielsweise interne Entscheidungen der Gesellschaften dazu führen, dass diese einen größeren Nachteil oder Verlust durch die entsprechenden Steuervorschriften erleiden, als dies bei einer anderen Vorgehensweise der Fall gewesen wäre. Diese Begrenzung der Zurechenbarkeit stellt eine notwendige Voraussetzung dar, um einen Erstattungs- sowie Zinsanspruch nur auf solche Fälle anzuwenden, die Folge der unionsrechtswidrigen Steuererhebung des jeweiligen Mitgliedstaates sind. Der Generalanwalt spricht in diesem Fall von einer nicht vorhandenen „unmittelbaren Folge“ eines Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht durch das Vereinigte Königreich.<sup>510</sup> Diese Formulierung findet sich

---

506 Schlussantrag, EuGH, *Rs. C-446/04*, Slg. 2006, I-11753 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), Rn. 132.

507 EuGH, Urt. v. 08.03.2001, verb. *Rs. C-397/98, C-410/98*, Slg. 2001, I-1727 (*Metallgesellschaft u.a.*), Rn. 87.

508 EuGH, Urt. v. 12.12.2006, *Rs. C-446/04*, Slg. 2006, I-11753 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), Rn. 205.

509 So in EuGH, Urt. v. 08.03.2001, verb. *Rs. C-397/98, C-410/98*, Slg. 2001, I-1727 (*Metallgesellschaft u.a.*), Rn. 87.

510 Schlussantrag, EuGH, *Rs. C-446/04*, Slg. 2006, I-11753 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), Rn. 133.

in der durch den EuGH eingeführten Formel („Beträge, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Steuer an diesen Staat gezahlt oder von diesem einbehalten worden sind“<sup>511</sup>) wieder und kann als weitere Voraussetzung für das Bestehen eines Zinsanspruchs hervorgehoben werden. Keine weitergehende Aussage macht das Gericht jedoch hinsichtlich einer generellen Ausgestaltung einer solchen Zurechenbarkeit der Mitgliedstaaten bzw. der Unmittelbarkeit des Zusammenhangs der Steuer mit den zu erstattenden Beträgen, die beispielsweise auch das Verhältnis der Mitgliedstaaten untereinander oder zwischen der Europäischen Union und den Mitgliedstaaten betreffen könnte.

### **3. Rs. Littlewoods Retail Ltd u.a. (C-591/10) – Unionsrechtswidrig erhobene Mehrwertsteuer auf nationaler Ebene**

#### **a) Sachverhalt und rechtlicher Hintergrund**

Die Holdinggesellschaft Littlewoods Limited war seit Einführung der Mehrwertsteuer im Vereinigten Königreich im Jahr 1973 im Katalogversandhandel tätig und ließ über Vertreter Kataloge verteilen und die darin enthaltenen Waren verkaufen. Die Vertreter erhielten für diese sog. „Drittkäufe“ eine Provision. In den Jahren 1973-2004 wurden diese für die Drittkäufe gezahlten Provisionen fälschlicherweise als Gegenleistung für von Littlewoods-Vertretern erbrachte Dienstleistungen angesehen. Littlewoods entrichtete daraufhin in diesem Zeitraum für bestimmte Lieferungen zu hohe Mehrwertsteuerbeträge, da die Besteuerungsgrundlage für die gelieferten Gegenstände irrtümlich höher angesetzt worden war. Diese zu viel gezahlten Beträge waren auf Grundlage der RL 67/228 (vor 1978) und der RL 77/338 (nach 1978) nicht als Mehrwertsteuer geschuldet. Littlewoods beantragte erfolgreich die Erstattung der zu viel gezahlten Mehrwertsteuer und erhielt außerdem einfache Zinsen (Verzinsung ohne Kapitalisierung der Zinsen der vergangenen Berechnungsperioden<sup>512</sup>) nach dem Mehrwertsteuergesetz (*Value Added Tax Act 1994, VATA*). Zusätzlich begehrte Littlewoods weitere Zahlung und machte Zinsen auf Grundlage der Berechnung anhand der jeweiligen Zinseszinssätze für die Kreditaufnahme der Regierung des Vereinigten Königreichs für den fraglichen Zeitraum geltend. Das Unternehmen begründete diese Forderung damit, dass das Vereinigte Königreich einen Vermögensvorteil aufgrund der an Steuer zu viel gezahlten Hauptbeträge erlangt habe. Littlewoods machte nach britischem Recht den sog. *Woolwich claim* (Ersatz der zu Unrecht

---

511 EuGH, Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (Test Claimants in the FII Group Litigation), Rn. 205.

512 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-591/10, EU:C:2012:9 (Littlewoods Retail Ltd u.a.), Rn. 17.

erhobenen Steuer)<sup>513</sup> sowie den sog. *mistake-based claim* (Anspruch auf Ersatz des aufgrund eines Rechtsfehlers entrichteten Betrags) geltend. Das nationale Gericht sah die Voraussetzungen dieser beiden Anspruchsgrundlagen als nicht erfüllt an, zweifelte jedoch die Vereinbarkeit dieses Ergebnisses mit dem Unionsrecht an.

Rechtlicher Hintergrund war zunächst die RL 77/388/EWG<sup>514</sup>, deren Art. 11 Teil C Abs. 1 im Falle einer Annullierung, Rückgängigmachen, Auflösung, einer teilweisen Nichtbezahlung oder eines Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes eine entsprechende Verminderung der durch die Mitgliedstaaten festgelegten Besteuerungsgrundlage vorsah. Den Mitgliedstaaten wurde jedoch ermöglicht, im Falle einer vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung von dieser Regel abzuweichen. Das Mehrwertsteuergesetz VATA des Vereinigten Königreichs enthält Vorschriften über die Verwaltung, Erhebung und Durchführung der Mehrwertsteuer sowie über bei Fachgerichten einzulegende Rechtsbehelfe. Das Gesetz gibt den Commissioners die Möglichkeit, als Mehrwertsteuer geschuldete, aber nicht entrichtete Beträge vom Steuerpflichtigen einzufordern. Der Steuerpflichtige kann im Gegenzug entrichtete, jedoch nicht geschuldete Beträge zurückfordern. Im Falle einer solchen Erstattung hat der Steuerpflichtige Anspruch auf Zinsen, die sich nach Maßgabe der Regelungen des VATA sowie der Verordnung von 1998 über die Flugpassagierabgabe und andere indirekte Steuern (*Zinssatz*) (*Air passenger Duty and Other Indirect Taxes [Interest rate] Regulation 1998*) bemessen.<sup>515</sup>

### b) Würdigung des Gerichts

Der EuGH hatte in diesem Fall zu entscheiden, ob in einer Situation, in der wegen Nichtbeachtung des Unionsrechts ein zu viel erhobener Mehrwertsteuerbetrag dem Steuerpflichtigen erstattet wurde, die Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht gegeben ist, wenn das nationale Recht eine einfache Verzinsung dieses Erstattungsbetrages vorsieht, oder die unionsrechtlichen Vorgaben verlangen, dass das nationale Recht die Zahlung von Zinseszinsen als messbare Größe für die Höhe des Nutzwertes der zu viel gezahlten Beträge verlangt. Das Gericht sah nicht nur einen Erstattungsanspruch des Betrages aufgrund der unionsrechtswidrig erhobe-

---

513 Vgl. ausführlich zu diesem Rechtsinstitut *Williams*: Unjust Enrichment and Public Law, S. 20ff.

514 Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. 1977 L 145/1.

515 EuGH, Urt. v. 19.07.2012, Rs. C-591/10, EU:C:2012:478 (Littlewoods Retail Ltd u.a.).

nen Mehrwertsteuer als gegeben an, sondern stellte mit Verweis auf die *Rs. Metallgesellschaft u.a.* und *Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation* ausdrücklich klar, dass sich aus dem Unionsrecht ebenfalls ein Zinsanspruch hinsichtlich der Erstattungsbeträge ergebe. Mangels entsprechender unionsrechtlicher Vorschriften verwies der EuGH hinsichtlich des zu zahlenden Zinssatzes sowie der Berechnungsmethode auf die nationalen Rechtsvorschriften, die unter Berücksichtigung des Effektivitäts- sowie des Äquivalenzgrundsatzes Anwendung fänden.<sup>516</sup>

### c) Bewertung

In der *Rs. Littlewoods Retail Ltd u.a.* kann eine Zusammenführung der *Rs. Metallgesellschaft u.a.* und der *Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation* gesehen werden. Zum ersten Mal wurde die zuvor entwickelte Formel „dass die Einzelnen, wenn ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen die Vorschriften des Unionsrechts Steuern erhoben hat, Anspruch auf Erstattung nicht nur der zu Unrecht erhobenen Steuer, sondern auch der Beträge haben, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Steuer an diesen Staat gezahlt oder von diesem einbehalten worden sind“<sup>517</sup> auf ein Verfahren angewendet, das nur eine Verzinsung unionsrechtswidrig erhobener und in der Folge erstatteter (Mehrwert-)Steuerbeträge betraf.

Generalanwältin *Trstenjak* bestätigte zunächst die Vergleichbarkeit der Zinszahlungspflicht aufgrund einer unionsrechtswidrigen Steuervorauszahlung und der Verzinsung einer unionsrechtswidrig erhobenen Steuer und sah auf dieser Grundlage sowohl einen Erstattungs- als auch Zinsanspruch als gegeben an. Im Anschluss leitete sie beide Ansprüche aus den Bestimmungen des Unionsrechts „nach denen die erhobenen Abgaben verboten sind“ ab.<sup>518</sup> Hinsichtlich der in diesem Fall streitigen Modalitäten der Verzinsung verwies sie auf die innerstaatlichen Vorschriften, denen unter Beachtung des Effektivitäts- und Äquivalenzgrundsatzes die konkrete inhaltliche und verfahrensrechtliche Ausgestaltung obliege.<sup>519</sup>

Der Umstand, dass die Erstattung und Verzinsung der unionsrechtswidrig erhobenen Steuerbeträge durch die nationalen Behörden durchgeführt wurden, bevor

---

516 EuGH, Urt. v. 19.07.2012, Rs. C-591/10, EU:C:2012:478 (*Littlewoods Retail Ltd u.a.*), Rn. 22ff.

517 EuGH, Urt. v. 19.07.2012, Rs. C-591/10, EU:C:2012:478 (*Littlewoods Retail Ltd u.a.*), Rn. 25.

518 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-591/10, EU:C:2012:9 (*Littlewoods Retail Ltd u.a.*), Rn. 29f.

519 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-591/10, EU:C:2012:9 (*Littlewoods Retail Ltd u.a.*), Rn. 31ff.

der EuGH in diesem Verfahren über die Gewährung weitergehender Zinszahlungen entscheiden musste, hat zu einer Verlagerung der Entwicklung eines unionsrechtlichen Anspruchs auf die Durchführung der Zinszahlung auf die nationale Ebene geführt.<sup>520</sup> In Zusammenhang mit dem Bestehen des Zinsanspruchs auf europäischer Ebene ist daher zunächst die Ausführung der Generalanwältin hervorzuheben, die sowohl den Erstattungsanspruch als auch den Zinsanspruch aus denjenigen Vorschriften des Unionsrechts herleitet, aus denen sich das Verbot der Abgabenerhebung ergibt. Insbesondere im Vergleich zu den Rs. *Metallgesellschaft u.a.* und der Rs. *Test Claimants in the FII Group Litigation*, in denen die Abgaben auf Grundlage eines Verstoßes gegen eine Grundfreiheit erstattet bzw. verzinst wurden, beschränkt sich die Herleitung in diesem Fall nicht mehr auf die Verletzung einer solchen Freiheit und deutet damit auf eine allgemeine Anerkennung des Zinsgrundsatzes hin. Des Weiteren ist mit dieser Entscheidung ausdrücklich klargestellt worden, dass auch ein Anspruch auf Verzinsung besteht, wenn die Steuer selbst (in diesem Fall durch eine nationale Regelung) unionsrechtswidrig erhoben worden ist.<sup>521</sup>

#### **4. Rs. Zuckerfabrik Jülich (C-113, 147, 234/10) – Zu Unrecht erhobene Steuer aufgrund einer ungültigen europäischen Verordnung**

##### **a) Sachverhalt und rechtlicher Hintergrund**

Die Zuckerfabrik Jülich (Rs. C-113/10) ist ein Zucker erzeugendes Unternehmen, das im Zuge der Zuckerherstellung auf Grundlage der VO Nr. 1193/2009 Produktionsabgaben zu entrichten hatte. Die Zuckerfabrik ging mit einer Klage gegen die auf Grundlage dieser Verordnung erlassenen Festsetzungsbescheide der Produktionsabgaben vor. Das FG Düsseldorf legte dem EuGH daraufhin die Frage der Gültigkeit der VO Nr. 1193/2009 vor.

Die British Sugar plc (Rs. C-147/10) klagte auf Rückzahlung und Verzinsung zu viel entrichteter Produktionsabgaben für vorangegangene Wirtschaftsjahre. Die für die Abgaben zugrunde zu legende VO Nr. 1193/2009 wurde u.a. mit der Be-

---

520 Vgl. Teil 2: B.II., S. 206.

521 Vgl. bezüglich der möglichen Unionsrechtswidrigkeit des § 233a Abs. 1, S. 2; Abs. 2, S. 1 AO und Bewertung der deutschen Zinsregelungen u.a. auf Grundlage der Littlewoods Retail-Rechtsprechung *Herbert*: Verzinsung von Umsatzsteueransprüchen auf unionsrechtlicher Grundlage, in: MwStR 2014, 266; *Welte, Friedrich-Vache*: Rückwirkender Vorsteuerabzug nach Rechnungsberichtigung oder Plädoyer für eine unionsrechtskonforme Verzinsung von Vorsteuern nach EuGH-Rechtsprechung?, in: MwStR 2013, 514.

gründung für ungültig gehalten, die Verordnung enthalte denselben grundlegenden Mangel, der schon zu der Ungültigkeit vorangegangener Verordnungen geführt habe. Die Rural Payments Agency lehnte eine Verzinsung der erstatteten Produktionsabgaben ab. Im Rahmen einer Rückzahlung von Eigenmitteln der Europäischen Union durch die Mitgliedstaaten an den Abgabepflichtigen sehe der Eigenmittel-Beschluss keine Regelung vor, die den Mitgliedstaaten eine entsprechende Rückzahlung der an den Abgabepflichtigen zu zahlenden Zinsen durch die EU zuspreche. Aus diesem Grund liege es im Ermessen der jeweiligen nationalen Entscheidungsträger, dem Abgabepflichtigen eine Zinszahlung auf seine Erstattungsbeträge zu versagen.

Rechtlicher Hintergrund war zunächst der Eigenmittelbeschluss des Rates (EMB 2000)<sup>522</sup>, in dessen Art. 8 Abs. 1 geregelt war, dass Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften durch die Mitgliedstaaten nach den jeweiligen nationalen Rechts- und Verwaltungsvorschriften erhoben werden. Art. 2 Abs. 3 EMB 2000 regelte, dass die Mitgliedstaaten 25% der eingenommenen Beträge als Erhebungskosten einbehalten sollten, um die restlichen 75% an die Gemeinschaft abzuführen. Zu diesen Eigenmitteln gehören auch Abgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Marktorganisation für Zucker entrichtet werden müssen. Im Rahmen der gemeinsamen Marktorganisation für Zucker war durch die VO Nr. 1260/2001 ein System der Selbstfinanzierung des Zuckersektors durch Produktionsabgaben eingeführt worden. Mit der VO Nr. 1193/2009 wurde die Festsetzung der Produktionsabgaben für die vorangegangenen Jahre rückwirkend berichtigt, da die bis dahin genutzte Berechnungsmethode für ungültig erklärt wurde.<sup>523</sup>

---

522 Beschluss (2000/597/EG, EURATOM) des Rates vom 29.09.2000 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften, ABl. 2000 L 253/42; ersetzt durch Beschluss (2007/436/EG, EURATOM) des Rates vom 07.06.2007 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften, ABl. 2007 L 163/17; dieser wurde wiederum durch Beschluss (2014/335/EU, EURATOM) des Rates 26.05.2014 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, ABl. 2014 L 168/105 ersetzt.

523 EuGH, Urt. v. 27.09.2012, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2012:591 (Zuckerfabrik Jülich u.a.); auch die Zuckerherstellerin Da Tereos (Rs. C-234/10, Rn. 33ff.) begehrte die Ungültigkeitserklärung der VO Nr. 1686/2005 und eine entsprechende Rückzahlung und Verzinsung der von ihr auf Grundlage dieser VO gezahlten Abgaben.

## b) Würdigung des Gerichts

Der EuGH stellte zunächst die Ungültigkeit der VO Nr. 1193/2009 fest und sprach den Abgabepflichtigen grundsätzlich die Erstattung sowie eine entsprechende Verzinsung der auf Grundlage dieser Verordnung unionsrechtswidrig erhobenen Produktionsabgaben zu.<sup>524</sup>

Hinsichtlich der Verzinsung der Erstattungsbeträge hatte das Gericht die Frage zu beantworten, ob es einer Verzinsung durch die Mitgliedstaaten entgegenstehen könnte, wenn der Mitgliedstaat selbst mangels einer entsprechenden Regelung in den Eigenmittelvorschriften keine Rückzahlung der an den Abgabepflichtigen gezahlten Zinsen verlangen kann. Im Falle der Verneinung dieser Frage war zu entscheiden, ob den Mitgliedstaaten vor diesem Hintergrund ein Ermessensspielraum zusteht, den Abgabepflichtigen eine Verzinsung der Erstattungsbeträge zu versagen. Der EuGH entschied hierzu, dass den Mitgliedstaaten trotz der Qualifizierung der Produktionsabgaben als Eigenmittel der EU kein Ermessen zustehe und sie damit verpflichtet seien, die Erstattungsbeträge zu verzinsen.<sup>525</sup>

## c) Bewertung

Die *Rs. Zuckerfabrik Jülich* umfasst mehrere Aspekte der Entwicklung eines unionsrechtlichen Zinsanspruchs. Zunächst hatte der EuGH zum ersten Mal über einen Zinsanspruch zu entscheiden, bei dem die Erhebung der Abgaben auf einer ungültigen europäischen Verordnung basierte – und damit nicht auf unionsrechtswidrigen nationalen Regelungen im Rahmen der Richtlinienumsetzung (*Rs. Littlewoods Retail Ltd u.a.*) oder auf einem Verstoß gegen die Grundfreiheiten (*Rs. Metallgesellschaft u.a.* und *Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation*). Weiterhin war zu entscheiden, ob die Abführung von Eigenmitteln an die Union zu einem gänzlichen Ausschluss oder der Gewährung eines mitgliedstaatlichen Ermessens hinsichtlich der Zinszahlung führen kann. Generalanwältin *Sharpston* äußert sich schließlich ausführlich zu der Herleitung des Zinsanspruchs aufgrund einer ungültigen europäischen Verordnung aus dem Rechtsgedanken des Bereicherungsverbots.

---

524 EuGH, Urt. v. 27.09.2012, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2012:591 (*Zuckerfabrik Jülich u.a.*), Rn. 38ff.

525 EuGH, Urt. v. 27.09.2012, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2012:591 (*Zuckerfabrik Jülich u.a.*), Rn. 64ff.

**aa) Ausführungen der Generalanwältin zu der Zuerkennung und Herleitung eines Zinsanspruchs**

Generalanwältin *Sharpston*, die in diesem Fall von der unproblematischen Erstattungspflicht der zu viel gezahlten Produktionsabgabenbeträge ausging, leitet den Grund für die Zuerkennung von Zinsen aus dem Grundsatz des Bereicherungsverbots („ungerechte“ bzw. rechtsgrundlose oder ungerechtfertigte Bereicherung) ab.<sup>526</sup> Zur Begründung bezieht sie sich auf die *Rs. Masdar/Kommission*, in der festgestellt wird, dass „nach den Grundsätzen, die den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten gemeinsam sind, [...] eine Person, die einen Verlust erlitten hat, der zu einem Vermögenszuwachs bei einer anderen Person geführt hat, ohne dass ein Rechtsgrund für diese Bereicherung besteht, im Allgemeinen gegen den Bereicherten einen Herausgabeanspruch bis zur Höhe dieses Verlustes [hat]“.<sup>527</sup> Dabei solle es nicht darauf ankommen, ob das Verhalten der beklagten Person rechtswidrig oder schuldhaft gewesen sei. Voraussetzung sei jedoch, dass der Bereicherung jede wirksame Rechtsgrundlage fehle. Da es sich bei dem Institut der ungerechtfertigten Bereicherung um die Begründung eines den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten gemeinsamen außervertraglichen Schuldverhältnisses handele, könne sich die EU der Anwendung dieser Grundsätze auf sie selbst nicht entziehen, wenn ihr eine natürliche oder juristische Person zur Last lege, sie habe sich zu deren Lasten ungerechtfertigt bereichert.<sup>528</sup> *Sharpston* überträgt die Ausführungen auf diesen Fall und sieht hier auf Seiten des Unionshaushaltsträgers, dem aufgrund der Eigenmittelregelung ein Großteil der Abgaben zur Verfügung stand, eine ungerechtfertigte Bereicherung, der mit der Erstattung des Betrages weitgehend abgeholfen werden könne. In dem Zeitraum von der Erhebung bis zur Rückzahlung habe der Betrag nicht dem Wirtschaftsteilnehmer, sondern der Union zur Verfügung gestanden, woraus eine Pflicht zur Zahlung von Zinsen entstanden sei.<sup>529</sup> Mit Verweis auf die *Rs. Metallgesellschaft u.a.* zieht sie, Bezug nehmend auf die zuvor erläuterten Grundsätze der *Rs. Masdar/Kommission* den Schluss, dass auch in einem Fall, indem nicht ein Mitgliedstaat, sondern die Union selbst eine fehlerhafte Abgabentrachtung zu verantworten hat, die Grundsätze der Verzinsung im gleichen Maße gelten müssten. Im Ergebnis spricht sie sich damit für die Möglichkeit des Wirtschaftsbeteiligten aus, in solchen Fällen Zinsen für

---

526 Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2011:701 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 125.

527 EuGH, Urt. v. 16.12.2008, Rs. C-47/07 P, Slg. 2008, I-9761 (*Masdar/Kommission*), Rn. 44.

528 EuGH, Urt. v. 16.12.2008, Rs. C-47/07 P, Slg. 2008, I-9761 (*Masdar/Kommission*), Rn. 45-47.

529 Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2011:701 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 126f.

den Zeitraum, in dem der Betrag zur Nutzung nicht zur Verfügung stand, verlangen zu können.<sup>530</sup>

### **bb) Verzinsung aufgrund einer ungültigen europäischen Verordnung**

Das Gericht sprach den Wirtschaftsbeteiligten Erstattungszinsen auf Grundlage einer für ungültig erklärten Verordnung zu und folgte damit den Ausführungen der Generalanwältin. Dies ist nur konsequent, denn für den Wirtschaftsbeteiligten, der durch eine Abgabenerstattung und deren Verzinsung einen Ausgleich für die erlittenen Verluste verlangen kann, macht es keinen Unterschied, ob sich die Einbußen aus einer unionsrechtswidrigen nationalen Norm oder einer für ungültig erklärten europäischen Verordnung ergeben. Eine unterschiedliche Behandlung solcher Fälle würde den Wirtschaftsbeteiligten, die eine Erstattung und Verzinsung aufgrund einer unionsrechtswidrigen mitgliedstaatlichen Norm erhalten gegenüber denjenigen einen Vorteil verschaffen, die auf Grundlage einer für ungültig erklärten Verordnung nur einen Anspruch auf Erstattung, jedoch nicht auf eine entsprechende Verzinsung der Erstattungsbeträge hätten. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass europäische Verordnungen gemäß Art. 288 Abs. 2 AEUV unmittelbar in den Mitgliedstaaten wirken und damit den Rang eines innerstaatlichen Gesetzes einnehmen,<sup>531</sup> ist für eine solche Ungleichbehandlung keine Rechtfertigung ersichtlich. Problematisch ist an diesem Punkt vielmehr das Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Union, das in diesem Fall vorwiegend von der Frage beeinflusst wird, wie mit der Verzinsung von Eigenmitteln der Union zu verfahren ist.

### **cc) Grundsatz der Verzinsung und Eigenmittel der Europäischen Union**

In Bezug auf das Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Union im Rahmen der Verzinsung von Eigenmitteln vertritt die Generalanwältin die Ansicht, dass es den zur Zinszahlung verpflichteten innerstaatlichen Stellen sowohl hinsichtlich des Erstattungs- als auch des Zinsbetrages möglich sein müsse, Rückgriff auf den Unionshaushalt nehmen zu können. Dabei betont sie, dass es gerade nicht ausschlaggebend sei, ob die Eigenmittelvorschriften eine Verzinsung im Verhältnis der Mitgliedstaaten und der Union in Erstattungsfällen ausdrücklich vorsähen. Einem allgemeinen Grundsatz könne es nicht entgegenstehen, dass es keine ausdrückliche Bestimmung gebe, die eben diesen Grundsatz ausdrücklich

---

530 Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2011:701 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 128f.

531 *Schroeder*: Art. 288 AEUV, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 43f.

regle. Zudem enthielten die Eigenmittelvorschriften der Union keine Vorschrift, die eine Zinszahlung verbiete. Vielmehr seien die Mitgliedstaaten im Fall der verspäteten Gutschrift fälliger Eigenmittelbeträge verpflichtet, entsprechende Zinsen zu entrichten (Art. 11 Abs. 1 EigenmittelVO 2000<sup>532</sup>). Es sei daher unbillig, würden die Mitgliedstaaten im Falle rechtsgrundloser Gutschriften gegenüber der Union keinen Anspruch auf Zinsen haben.<sup>533</sup> Die Kommission hielt mit der Begründung dagegen, der Anteil von 25% der erhobenen Produktionsabgaben, den die Mitgliedstaaten zur Abgabenerhebung einbehalten, sei dazu gedacht, auch eine etwaige innerstaatliche Zinsverpflichtung abzudecken. Damit sei die Union nicht verpflichtet, den Mitgliedstaaten Erstattungszinsen, die den Abgabenschuldigen zu zahlen sind, zu ersetzen. Zudem könne das Verhältnis zwischen den Abgabenschuldigen und den Mitgliedstaaten nicht dem Verhältnis zwischen dem jeweiligen Mitgliedstaat und der Union gleichgesetzt werden, wenn die Mitgliedstaaten Beträge erheben und diese den Eigenmitteln der Union zuführen. Das Versäumnis der mitgliedstaatlichen Stelle, fällige Abgaben rechtzeitig zu erheben, führe nicht zu der Befreiung ihrer Pflicht, den Abgabebetrag zuzüglich der Zinsen in den Unionshaushalt einzuzahlen. Die möglicherweise bestehende Verpflichtung der Mitgliedstaaten, bei der Rückzahlung rechtsgrundlos erhobener Eigenmittelbeträge auch Zinsen zu entrichten, begründe keinen Anspruch der Mitgliedstaaten gegenüber der Union, im Rahmen dieser Kostenberichtigung Zinsen zu verlangen. Die von den Mitgliedstaaten zu zahlenden Zinsen seien daher den Erhebungskosten zuzuordnen.<sup>534</sup> Die Generalanwältin entgegnete der Argumentation der Kommission, dass sich aus der Verpflichtung der Mitgliedstaaten, Zinsen auf versäumte bzw. verspätet entrichtete Abgaben an den Unionshaushalt zahlen zu müssen im Umkehrschluss ergebe, dass auch im Falle einer rechtswidrigen Abgabenauflegung durch den Unionsgesetzgeber, die zu einer Rückzahlung zuzüglich der Zinsen an den Abgabenschuldigen durch die Mitgliedstaaten führe, die Verpflichtung für diesen bestehe, Zinsen an die Mitgliedstaaten zu zahlen.

---

532 Verordnung (1150/2000/EG, EURATOM) des Rates vom 22.05.2000 zur Durchführung des Beschlusses 94/728/EG, EURATOM über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften, ABl. 2000 L 130/1; neugefasst durch VO (609/2014/EU, EURATOM) des Rates vom 26.05.2014 zur Festlegung der Methoden und Verfahren für die Bereitstellung der traditionellen, der MwSt.- und der BNE-Eigenmittel sowie der Maßnahmen zur Bereitstellung der erforderlichen Kassenmittel, ABl. 2014 L 168/39 und der EigenmittelDVO, VO (608/2014/EU, EURATOM) des Rates vom 26.05.2014 zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen für das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, ABl. 2014 L 168/29.

533 Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2011:701 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 122, 130f.

534 Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2011:701 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 132.

Hinsichtlich der 25% Erhebungskosten zugunsten der Mitgliedstaaten und den 75% der Abgaben zugunsten der Union schlägt sie für die Erstattung der Zinsen durch die Union an die Mitgliedstaaten eine entsprechende Quotenregelung vor.<sup>535</sup>

Das Gericht erlegte der Union keine Erstattungspflicht der von den Mitgliedstaaten an die Anspruchsberechtigten gezahlten Zinsen auf Erstattungsbeträge auf. Diese Entscheidung ist, insbesondere auch in der Zusammenschau mit den vorherigen ergangenen Entscheidungen, kritisch zu sehen. Die unmittelbare Folge dieser Entscheidung ist zunächst, dass das Zinsrisiko den Mitgliedstaaten auferlegt wird, obwohl diesen nur ein Teil der Abgaben, soweit es sich um Eigenmittel der Union handelt, zur Verfügung steht. Dies widerspricht letztlich dem Grundgedanken der Verzinsung von Erstattungsbeträgen, dass derjenige, der einen Betrag zu Unrecht nutzen kann, keinen Vorteil aus diesem Umstand ziehen soll, genau wie derjenige einen Ausgleich erhalten soll, dem der Betrag nicht zur Verfügung stand.<sup>536</sup> Im Verhältnis zwischen der Union und dem betroffenen Mitgliedstaat wird dieser Grundsatz nicht gewahrt, soweit die Mitgliedstaaten im Rahmen der rechtswidrig erhobenen Eigenmittel gegen die Union keinen Zinsanspruch erhalten, obwohl der in Frage stehende Betrag nicht ihnen, sondern zu einem Großteil der Union zur Verfügung stand. Das Argument der Kommission, die Union müsse nicht für eine innerstaatliche Zinsverpflichtung aufkommen, geht insoweit fehl, als es sich hier gerade um eine unionsrechtliche Pflicht zur Zinszahlung handelt, die die Mitgliedstaaten nur in Form der Regelung der Zinsmodalitäten beeinflussen können.

Vor diesem Hintergrund ist die Entscheidung in der *Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation* aufzugreifen, in der der EuGH zum einen die Voraussetzungen schaffte, dass die Erstattung und die Verzinsung nur Beträge betrifft, die in *unmittelbarem* Zusammenhang an den Staat gezahlt wurden oder von diesem einbehalten worden sind und zum anderen die Zurechenbarkeit der Mitgliedstaaten ansprach.<sup>537</sup> Die Zinsen sind in diesem Fall unproblematisch als mit der Erstattung unmittelbar zusammenhängende Beträge zu qualifizieren. Fraglich ist hier jedoch, ob sich die Unmittelbarkeit ebenfalls auf die *Zahlungsverpflichtung* der Erstattungsbeträge und deren Verzinsung beziehen muss. In diesem Fall gehen die

---

535 Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2011:701 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 133ff.

536 Vgl. Schlussantrag, EuGH, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), Rn. 132 und Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (*Metallgesellschaft u.a.*), Rn. 45.

537 EuGH, Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), Rn. 205ff.

Zahlung der Erstattung und deren Verzinsung auseinander, indem die Mitgliedstaaten dem Abgabepflichtigen die ursprünglich gezahlten Beträge erstatten und entsprechend verzinsen müssen, ein Ausgleich für die Verzinsung dieser Beträge gegenüber der EU in den Eigenmittelvorschriften jedoch nicht vorgesehen ist. Diese Verteilung und insbesondere die sich daraus ergebende Verlagerung des Zinsrisikos lässt es zumindest nicht fernliegend erscheinen, über die Etablierung einer weitergehenden Voraussetzung der Zurechenbarkeit hinsichtlich der unionsrechtswidrig erhobenen Abgaben nachzudenken. In der *Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation* wurde diese Zurechenbarkeit zwar im Verhältnis zwischen einem Mitgliedstaat und der Entscheidung einer Gesellschaft zugunsten des Mitgliedstaates abgelehnt. Gerade jedoch im Hinblick auf die Ungültigkeit einer europäischen Verordnung könnte die Zurechenbarkeit der Mitgliedstaaten bzw. das Kriterium der Unmittelbarkeit im Vergleich zu einer nationalen Norm, auf deren Grundlage Abgaben unionsrechtswidrig erhoben werden, in Frage gestellt werden. Insoweit erscheint es umso problematischer, dass die Mitgliedstaaten bei der Verzinsung von Erstattungsbeträgen, die Eigenmittelbeträge der EU darstellen und die aufgrund einer ungültigen europäischen Verordnung erhoben wurden, keinen Ausgleich für ihre Zinszahlungen verlangen können.

### **dd) Ermessen auf nationalstaatlicher Ebene**

Die auf der Problematik der Verzinsung von Eigenmitteln der Union aufbauende Frage bezog sich auf ein mögliches mitgliedstaatliches Ermessen, einen Zinsanspruch gegenüber dem Abgabepflichtigen ablehnen zu können, wenn der Union keine Verpflichtung auferlegt wird, den Mitgliedstaaten die an den Abgabepflichtigen gezahlten Zinsen auf die erstatteten Eigenmittel zu ersetzen.

Generalanwältin *Sharpston* lehnte ein solches Ermessen in Zusammenhang mit dem bestehenden Zinsanspruch ab. Die Möglichkeit, dass der Unionsshaushalts-träger durch eine Zinszahlung an den Abgabepflichtigen bzw. an den betroffenen Mitgliedstaat einen Verlust erleide, sei kein Grund für eine Minderung oder den Ausschluss der Zinszahlung gegenüber dem Abgabepflichtigen. Eine Minderung aus anderen Gründen sei jedoch möglich, z.B. wenn diese in dem Verhalten des Anspruchsberechtigten begründet sei.<sup>538</sup>

Das Gericht stimmte den Ausführungen im Ergebnis zu und lehnte ein Ermessen der Mitgliedstaaten ab. Diese Entscheidung ist nur konsequent. Zunächst macht es für den Verlust der Wirtschaftsteilnehmer, ähnlich wie im Rahmen der Verzinsung aufgrund einer ungültigen europäischen Verordnung, keinen Unterschied,

---

538 Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2011:701 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 137ff.

ob rechtswidrig erhobene Eigenmittel der Union oder unionsrechtswidrig erhobene Mittel der Mitgliedstaaten erstattet und entsprechend verzinst werden. Ein Ermessen der Mitgliedstaaten im Falle der Verzinsung von EU-Eigenmittelerstattungen würde zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung der Wirtschaftsbeteiligten führen und die Verbindlichkeit des durch den EuGH entwickelten Grundsatzes der Verzinsung von Erstattungsbeträgen in Frage stellen. Insbesondere würde das Zinsrisiko im Falle eines Ermessens auf Seiten der Mitgliedstaaten auf den Anspruchsberechtigten abgewälzt. Gleichzeitig müsste einem solchen Ermessensausschluss jedoch ein Anspruch der Mitgliedstaaten gegenüber der EU zugrunde liegen, die an den Abgabepflichtigen gezahlten Zinsbeträge jedenfalls teilweise zurückzuverlangen, um das Zinsrisiko nur demjenigen aufzuerlegen, der tatsächlich von den erhaltenen Beträgen profitiert hat.<sup>539</sup>

## **5. Rs. Irimie (C-565/11) – Zeitraum der Verzinsung**

### **a) Sachverhalt und rechtlicher Hintergrund**

Im Jahr 2007 wurde ein in Deutschland zugelassenes Kraftfahrzeug von Frau Irimie gekauft. Um es in Rumänien zulassen zu können, entrichtete sie die hierfür notwendige nationale Umweltsteuer. Nachdem diese Umweltsteuer vom EuGH als unionsrechtswidrig eingestuft worden war,<sup>540</sup> leitete Frau Irimie ein Verfahren bei einem nationalen Gericht ein, das auf die Erstattung sowie die Verzinsung des Erstattungsbetrags ab dem Zeitpunkt des entrichteten Umweltsteuerbetrags gerichtet war. Das vorlegende Gericht sah einen Erstattungsanspruch als gegeben an, stellte jedoch die Berechnung der Zinsen ab dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer in Frage. Aus der ständigen innerstaatlichen Rechtsprechung ergebe sich, dass Zinsen auf die aus öffentlichen Geldern zu erstattenden Beträge erst ab dem auf das Datum des Erstattungsantrages folgenden Tag zuerkannt würden. Das vorlegende Gericht bezweifelte die Vereinbarkeit dieser Regelung mit dem Unionsrecht und bezog sich dabei vorwiegend auf das Eigentumsrecht aus Art. 6 EUV i.V.m. Art. 17 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (GrCh) sowie auf die Grundsätze der Effektivität, Äquivalenz und Verhältnismäßigkeit.

Rechtlicher Hintergrund für dieses Verfahren war die durch eine Verordnung der rumänischen Regierung eingeführte Umweltsteuer. Die auf diese Steuer anwendbare Verordnung der rumänischen Regierung über das Steuerverfahren sah im

---

539 Vgl. dazu auch Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 68.

540 EuGH, Urt. v. 07.04.2011, Rs. C-402/09, Slg. 2011, I-2711 (Tatu).

Normalfall eine Frist von 45 Tagen für die Entscheidung über Anträge des Steuerschuldners vor. Werden dem Steuerschuldner aus öffentlichen Geldern Beträge erstattet, hat dieser nach der Steuerverfahrensverordnung Anspruch auf Verzinsung dieser Erstattungsbeträge ab dem Folgetag der abgelaufenen Frist von 45 Tagen bis zum Tag des Erlöschens der Schuld aus einem der gesetzlich vorgesehenen Gründe.<sup>541</sup>

### b) Würdigung des Gerichts

Der EuGH hatte zu entscheiden, ob das Unionsrecht einer nationalen Regelung entgegensteht, die die bei der Erstattung einer unionsrechtswidrig erhobenen Steuer zu zahlenden Zinsen auf den Zeitraum ab dem auf das Datum des Antrags auf Erstattung der Steuer folgenden Tag beschränkt. Das Gericht sah einen entsprechenden Anspruch auf Erstattung und Verzinsung der Abgabebeträge als gegeben an und verwies auf die innerstaatlichen Rechtsvorschriften, nach denen sich unter Beachtung des Effektivitäts- sowie des Äquivalenzprinzips die Bedingungen der Zinszahlung zu richten haben. Hinsichtlich dieser zu beachtenden Grundsätze entschied der EuGH, dass die rumänische Steuerverfahrensvorschrift dem Effektivitätsgrundsatz nicht genüge, soweit Erstattungsbeträge verzinst werden, die aufgrund einer unionsrechtswidrig erhobenen Steuer zu zahlen sind. Vielmehr müsse grundsätzlich der Zeitraum vom Tag der zu Unrecht erfolgten Zahlung der betreffenden Steuer bis zum Tag ihrer Erstattung verzinst werden. Das Gericht begründete diese Entscheidung damit, dass die Einbußen davon abhängen, wie lange der unter Verstoß gegen das Unionsrecht zu Unrecht gezahlte Betrag nicht zur Verfügung stand.<sup>542</sup>

### c) Bewertung

In der *Rs. Irimie* hat der EuGH eine Frage hinsichtlich des Zeitraumes der zu zahlenden Zinsen entschieden, die als Teil der Zinsmodalitäten sonst regelmäßig über die jeweiligen innerstaatlichen Zinsvorschriften unter Beachtung des Effektivitäts- sowie des Äquivalenzgrundsatzes geregelt wird. Damit hatte das Gericht zum ersten Mal nicht nur über die Verzinsung zu Unrecht erhobener Abgaben

---

541 EuGH, Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (Irimie); Anm., die sich insbesondere auch auf die Auswirkungen dieser Rechtsprechungen auf § 233a AO beziehen *Cloer, Hagemann*: Verzinsung unionsrechtswidrig erhobener Steuern, EuGH, Urteil vom 18.4.2013 – Rs. C-565/11, Irimie, in: IWB 2014, 191; *Cloer, Hagemann*: Verzinsung unionsrechtswidrig erhobener Steuern – Mariana Irimie, in: SteuK 2013, 323; vgl. auch *Herbert*, in: MwStR 2014, 266.

542 EuGH, Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (Irimie), Rn. 16ff.

selbst zu entscheiden, sondern Einzelheiten der Verzinsung infolge einer unionsrechtswidrig erhobenen Steuer vorgegeben, die im Zusammenhang mit den jeweiligen nationalen, die Zinsmodalitäten regelnden Vorschriften zu beachten sind.

Generalanwalt *Wathelet* führte hierzu aus, der Zinsanspruch habe den gleichen Rang wie der unionsrechtliche Erstattungsanspruch und sei damit „ein aus der Unionsrechtsordnung abgeleitetes subjektives Recht“.<sup>543</sup> Dieses subjektive Recht impliziere zwangsläufig, dass die Zahlung von Zinsen ab dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer sichergestellt werden müsse, da offensichtlich sei, dass der Steuerpflichtige ab diesem Zeitpunkt die Einbußen durch die Nichtverfügbarkeit der betreffenden Geldbeträge erleide. Schließlich müsse der sich im Zahlungsrückstand befindliche Steuerpflichtige ebenso Zinsen auf Steuern ab ihrem Fälligkeitsdatum zahlen.<sup>544</sup>

Durch die Entscheidung werden die Grenzen des Effektivitätsgrundsatzes im Rahmen der durch die Mitgliedstaaten zu regelnden Zinsmodalitäten abgesteckt. Damit bestätigte der EuGH die Ausstrahlungswirkung des unionsrechtlichen Zinsgrundsatzes auf die verwaltungsverfahrenrechtlichen Vorschriften auf nationaler Ebene, und nahm damit eine inhaltliche Konkretisierung der mitgliedstaatlichen Verpflichtung vor. Diese für die effektive Durchsetzung des unionsrechtlichen Zinsgrundsatzes positive Entwicklung führt jedoch gleichzeitig zu der Folgefrage, wie in Zukunft zwischen dem Inhalt des unionsrechtlichen Grundsatzes und den Zinsmodalitäten auf nationalstaatlicher Ebene abzugrenzen ist.

## **6. Rs. Wortmann (C-365/15) – Grundsatz der Verzinsung im Verhältnis zu einer sekundärrechtlich kodifizierten Erstattungszinsnorm**

### **a) Sachverhalt und Würdigung des Gerichts**

Im Rahmen der *Rs. Wortmann*<sup>545</sup> hatte der EuGH zu entscheiden, ob Art. 241 ZK einer Verzinsung von erstatteten Antidumpingzöllen, die auf Grundlage einer für ungültig erklärten Verordnung unionsrechtswidrig erhoben worden waren, entgegensteht. Das vorlegende FG Düsseldorf stellte fest, dass die Voraussetzungen für eine Verzinsung in diesem Fall weder gemäß Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 1. Anstr. ZK,

---

<sup>543</sup> Schlussantrag, EuGH, Rs. C-565/11, EU:C:2012:803 (Irimie), Rn. 29.

<sup>544</sup> Schlussantrag, EuGH, Rs. C-565/11, EU:C:2012:803 (Irimie), Rn. 29f.

<sup>545</sup> EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann); für eine ausführlichere Zusammenfassung des Sachverhalts und der Würdigung des Gerichts vgl. Teil 1: A.II.3.b), S. 108.

noch nach dem über Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK anwendbaren § 236 AO vorlagen.<sup>546</sup>

Der EuGH sah in diesem Fall den Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK nicht für anwendbar an und führte aus, dass auch die Erstattungsnorm des Art. 236 ZK eine Verzinsung der Erstattungsbeträge nicht ausschließe. Aus diesem Grund entschied er im Ergebnis, dass die Mitgliedstaaten in diesem Falle der Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Zölle verpflichtet sind, Rechtssuchenden die Erstattungsbeträge ab dem Zeitpunkt der Abgabentrachtung nach § 236 AO über den Verweis des Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK zu verzinsen.<sup>547</sup>

### b) Bewertung

In der *Rs. Wortmann* hatte der EuGH die besondere Fallkonstellation zu würdigen, in der auf sekundärrechtlicher Ebene sowohl eine Erstattungs- als auch Zinsnorm vorhanden war, deren Anwendung in diesem Fall jedoch nicht zu einer entsprechenden Verzinsung führte. Das Gericht hatte daher zunächst zu entscheiden, inwieweit kodifizierte Erstattungs- und Erstattungszinsregelungen im Verhältnis zu dem durch den EuGH entwickelten, ungeschriebenen unionsrechtlichen Zinsgrundsatz Anwendung finden können. Auf Grundlage der *Rs. Irimie* ging es zudem um die nationalstaatliche Ausgestaltung der Verzinsung.

#### aa) Sonderfall der im Sekundärrecht ausdrücklich normierten Erstattungs- und Zinsregelungen

Generalanwalt *Campos Sánchez-Bordona* diskutiert hinsichtlich des Konflikts zwischen der kodifizierten Erstattungszinsnorm des Art. 241 ZK und dem unionsrechtlichen Zinsgrundsatz drei Möglichkeiten der Anwendung dieser Norm in Bezug auf die Durchsetzung des ungeschriebenen, durch den EuGH entwickelten Zinsgrundsatz:

1. Die „lineare“ Auslegung der kodifizierten Erstattungszinsnorm: Danach habe die allgemeine Regel Vorrang. Im Fall des Art. 241 ZK müsse eine Verzinsung der Erstattungsbeträge abgelehnt werden, da die Voraussetzungen für eine Verzinsung zur Anwendung des Art. 241 ZK nicht gegeben seien.

---

546 Vgl. hierzu die Anm. *Schulmeister*, in: AW-Prax 2015, 399.

547 Vgl. die Anm. *Felderhoff*, in: AW-Prax 2017, 98, der sich insbesondere auf die Frage bezieht, welche Auswirkungen der Wegfall des Verweises auf die einzelstaatlichen Bestimmungen auf die Lösung dieser Fallkonstellation nach Art. 116 Abs. 6 UZK hat.

2. Die Feststellung der Ungültigkeit einer Bestimmung, da sie die Zahlung von Zinsen auf den Erstattungsbetrag verhindere und damit gegen einen unionsrechtlichen Grundsatz verstoße.
3. Die „differenzierte“ Auslegung der Bestimmung, nach der eine Verzinsung von Erstattungsbeträgen aufgrund einer für ungültig erklärten europäischen Verordnung nicht unter den Anwendungsbereich dieser Vorschrift falle und damit dem unionsrechtlichen Grundsatz nicht entgegenstehen könne.<sup>548</sup>

Der Generalanwalt entschied sich u.a. aufgrund der Entstehungsgeschichte der Vorschrift für die dritte Möglichkeit der differenzierten Auslegung der Bestimmung.<sup>549</sup> Wie schon oben beschrieben bezieht sich diese insbesondere auf das Gleichgewicht zwischen der Zollbehörde und dem Wirtschaftsbeteiligten bei einer Änderung des Abgabebetrages aufgrund einer nachträglichen Prüfung, die sich aus einer vorherigen ungeprüften Freigabe der Waren ergibt.<sup>550</sup> Im Ergebnis sprach er sich damit für die Verzinsung der Erstattungsbeträge nach Maßgabe des unionsrechtlichen Zinsgrundsatzes aus.<sup>551</sup> Das Gericht folgte diesem Vorschlag und erklärte den Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK für die Fälle der Verzinsung von Erstattungsbeträgen aufgrund einer für ungültig erklärten Verordnung für nicht anwendbar, um den unionsrechtlichen Grundsatz der Verzinsung zur Anwendung kommen lassen zu können.<sup>552</sup>

Bei der Entscheidung für die differenzierte Auslegung der Bestimmung wurde die besondere Entstehungsgeschichte des Art. 241 ZK berücksichtigt. Insoweit ist fraglich, ob diese Möglichkeit, im Kollisionsfall zu der Anwendung des unionsrechtlichen Grundsatzes zu gelangen, auf andere Fälle übertragbar ist. Insbesondere die Aussage, die Erstattungsnorm des Art. 236 ZK verbiete keine Verzinsung,<sup>553</sup> wirft die Frage auf, wie ein Fall, in dem eine Erstattungsnorm eine Verzinsung ausdrücklich ausschließt, zu behandeln wäre. Schließlich müsste sich ein allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts, soweit er als solcher zu qualifizieren ist, auch in einem solchen Fall gegenüber einer sekundärrechtlichen Vorschrift durchsetzen können.<sup>554</sup> Aus diesem Grund ist ungeklärt, ob die Wahl der differenzierten Auslegung gegenüber der möglichen Ungültigkeit einer Norm aufgrund des Verstoßes gegen einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts nicht

---

548 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 45.

549 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 46ff.

550 Vgl. dazu Teil I: A.II.2.a).aa), S. 90.

551 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 59f.

552 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 24ff.

553 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 38.

554 *Geismann*: Art. 288 AEUV, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 25f.

dazu führen kann, dass eine Art „Flickenteppich“ der Anwendungsbereiche der betroffenen Normen entsteht, abhängig davon, inwieweit die jeweiligen Fallgestaltungen einen unionsrechtlich aufgestellten Grundsatz berühren oder nicht. Eine solche Differenzierung der Anwendungsbereiche, würde sie grundsätzlich angewendet, ist weder dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuträglich, noch motiviert sie den (unionsrechtlichen) Gesetzgeber, die richterrechtlich entwickelten Grundsätze in der Gesetzgebung zu berücksichtigen.

Dennoch geht aus dieser Entscheidung hervor, dass der EuGH den Anspruch hat, den Grundsatz der Verzinsung von Erstattungsbeträgen zu Unrecht erhobener Abgaben auf primärrechtlicher Ebene zu festigen, um eine einheitliche Durchsetzung sicherzustellen. Damit ist jedoch aufgrund dieser besonderen Fallkonstellation noch nicht abschließend geklärt, wie in Kollisionsfällen generell zu verfahren ist, in denen kodifizierte Bestimmungen zu einem Ausschluss der Verzinsung von Erstattungsbeträgen führen würden.

### **bb) Auswirkung auf die nationale Regelung und Zeitraum der Verzinsung**

Nachdem eine Verzinsung auf Grundlage des durch den EuGH entwickelten Grundsatzes zu gewähren war, war zu entscheiden, ob die nationale Regelung des § 236 AO, der eine Verzinsung erst ab Rechtshängigkeit vorsieht,<sup>555</sup> die Durchführung dieses Grundsatzes sicherstellen kann.

Mit Bezug auf die *Rs. Zuckerfabrik Jülich* und die *Rs. Irimie* betonte der Generalanwalt, dass die zu ersetzenden Einbußen davon abhingen, wie lange der unter Verstoß gegen das Unionsrecht zu Unrecht gezahlte Betrag nicht zur Verfügung stand. Dieser Zeitraum sei der Tag der Zahlung der zu Unrecht gezahlten Steuer bis zu der Erstattung, für den in der Folge eine Verzinsung zu gewähren sei. Nur auf diese Weise könnten die Folgen, die aufgrund der ungültigen Verordnung entstanden seien, *ex tunc* beseitigt werden. Dass es sich auch bei diesen Beträgen um Eigenmittel der Union handle, deren Erstattungszinsbeträge nicht durch die Mitgliedstaaten von der Union zurückgefordert werden könnten, mache für die Verpflichtung der Verzinsung der Erstattungsbeträge durch die Mitgliedstaaten keinen Unterschied.<sup>556</sup>

Mit der Feststellung, dass sich die Verzinsung über den Zeitraum des Tages der Zahlung der zu Unrecht gezahlten Steuer bis zu deren Erstattung erstrecken muss,<sup>557</sup> wird das Urteil in der *Rs. Irimie* bestätigt. Der EuGH hat hier abermals

---

<sup>555</sup> Ausführlich zum § 236 AO, Teil 1: A.II.2.b).bb).(3), S. 99.

<sup>556</sup> Schlussantrag, EuGH, *Rs. C-365/15*, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 66ff.

<sup>557</sup> EuGH, *Urt. v. 18.01.2017*, *Rs. C-365/15*, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 39.

eine nationale Norm modifiziert, um eine effektive Durchsetzung des durch ihn entwickelten Grundsatzes der Verzinsung von Erstattungsbeträgen zu Unrecht erhobener Abgaben zu gewährleisten.

### 7. Fazit

Aus der Rechtsprechung des EuGH kann eine Entwicklung eines unionsrechtlichen Grundsatzes der Verzinsung von Erstattungsbeträgen zu Unrecht erhobener Abgaben beobachtet werden, die mit der *Rs. Metallgesellschaft* u.a. recht zaghaft begann, indem eine Verzinsung „als eigentliche Erstattung“ wegen der rechtswidrigen vorzeitigen Fälligkeit von Abgaben zugesprochen wurde. Erst die darauf folgende Feststellung in der *Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation*, dass neben dem Anspruch auf Erstattung zu Unrecht erhobener Abgabebeträge auch ein entsprechender Anspruch auf Verzinsung besteht, hat in den folgenden Jahren zu einer Konkretisierung eines grundsätzlichen Anspruchs auf Verzinsung geführt. Die Ausgestaltung dieses Grundsatzes fand zunächst auf der europäischen Ebene statt, bis sie sich mit der *Rs. Irimie* und der *Rs. Wortmann* später auch auf die Regelung der innerstaatlichen Zinsmodalitäten bezog, indem eine Festlegung des Zeitraumes der Verzinsung erfolgte. Mit der *Rs. Wortmann* war schließlich außerdem zu entscheiden, wie sich dieser Grundsatz auf eine sekundärrechtlich kodifizierte Erstattungszinsnorm auswirkt.

Die Zuerkennung eines unionsrechtlichen Anspruchs auf Verzinsung der Erstattungsbeträge, die grundsätzlich zugunsten des Bürgers und der Wirtschaftsbeteiligten zu begrüßen ist, hat jedoch ebenso Fragen aufgeworfen, die noch, gegebenenfalls durch weitere Entscheidungen des EuGH, zu beantworten sind. Dies betrifft neben der Differenzierung zwischen der Verzinsung als Haupt- und Nebenanspruch die Voraussetzung der „Unmittelbarkeit“ der mit der Erstattung zusammenhängenden Beträge. Dieses Kriterium kann insbesondere die Mitgliedstaaten in ihrem Verhältnis zu der EU betreffen, wenn zu Unrecht erhobene Abgaben als Eigenmittel der Union aufgrund einer ungültigen Verordnung erstattet und verzinst werden müssen. Ebenso wird noch präziser abzugrenzen sein, welchen Inhalt dieser Grundsatz auf unionsrechtlicher Ebene beinhaltet und welche Modalitäten in der Konsequenz durch die innerstaatlichen Regelungen zu treffen sind. Der EuGH verweist nach der Feststellung eines unionsrechtlichen Anspruchs auf Zinsen zwar standardmäßig auf die jeweilige innerstaatliche Regelung der Zinsmodalitäten, greift dann jedoch in diese Regelungen ein, indem er beispielsweise den Zeitraum der Verzinsung regelt. Die in der *Rs. Wortmann* aufgegriffene Frage betrifft das Verhältnis des durch den EuGH entwickelten Zinsgrundsatzes zu kodifizierten Erstattungszinsnormen, deren Anwendung jedenfalls ihrem Wortlaut nach diesem Zinsgrundsatz entgegenstehen und zu einem Ausschluss oder einer

Verschärfung der Verzinsung von Erstattungsbeträgen führen können. In diesem Zusammenhang wird insbesondere das Verhältnis des Art. 116 Abs. 6 UZK zu diesem richterrechtlich entwickelten Grundsatz der Verzinsung von Erstattungsbeträgen und den zollrechtlichen Besonderheiten in den Blick zu nehmen sein.<sup>558</sup>

## **II. Durchführung des Grundsatzes der Verzinsung auf nationaler Ebene unter Berücksichtigung des Effektivitäts- und Äquivalenzgrundsatzes**

Neben der Entwicklung des Zinsanspruchs auf Erstattungsbeträge von unionsrechtswidrig erhobenen Abgabenbeträgen auf unionsrechtlicher Ebene ist die nationalstaatliche Ebene für die Durchführung dieses Anspruchs von Bedeutung. Der unionsrechtlich zuerkannte Zinsanspruch kann nur seine Wirksamkeit entfalten, wenn er durch den Anspruchsinhaber auf der mitgliedstaatlichen Ebene unter Einhaltung des Äquivalenz- und des Effektivitätsgrundsatzes durchgesetzt werden kann. Der EuGH differenziert zunächst zwischen dem Begehren auf Erstattungszinsen als Haupt- und Nebenanspruch und bejaht einen unionsrechtlichen Zinsanspruch grundsätzlich nur, wenn dieser als Hauptanspruch geltend gemacht wird und damit nicht mehr gänzlich unter die innerstaatliche Regelungshoheit fällt. In seinen jüngeren Entscheidungen nimmt das Gericht auf die innerstaatlichen Zinsvorschriften Bezug und modifiziert diese zum Teil, indem es beispielsweise den ansonsten in den jeweiligen nationalen Vorschriften enthaltenen Zeitraum der Verzinsung auf unionsrechtlicher Ebene regelt. Bezüglich dieser Konkretisierung und Begrenzung des Effektivitäts- und Äquivalenzgrundsatzes wird insbesondere zu überlegen sein, ob und wenn ja in welchem Maße die im Rahmen des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs entwickelten Grundsätze beispielsweise im Hinblick auf die zeitlichen oder verfahrensrechtlichen Beschränkungen auf den Anspruch auf Verzinsung dieser Erstattungsbeträge übertragen werden können.

### **1. Zinsen auf Erstattungsbeträge als Haupt- oder Nebenanspruch**

Schon in der *Rs. Rewe* entschied der EuGH, dass die innerstaatlichen Gerichte solche Rechte zu schützen haben, die sich aus einer rechtswidrigen Erhebung von Abgaben ergeben, wenn hierfür keine gemeinschaftsrechtliche Regelung vorhanden ist. Es sei daher Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, die Bestimmung der zuständigen Gerichte und die Ausgestaltung des

---

558 Vgl. Teil 3, S. 247.

Verfahrens für die Klagen, die den Schutz der dem Bürger aus der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts erwachsenen Rechte zu gewährleisten.<sup>559</sup> Diesen Grundsatz griff das Gericht im Rahmen der Erstattungspflicht unionsrechtswidrig erhobener Abgaben auf und verweist seitdem standardmäßig auf die innerstaatlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der einzelnen Mitgliedsstaaten, die die Möglichkeit der Durchsetzung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs unter Berücksichtigung des Äquivalenzgrundsatzes sowie des Effektivitätsgrundsatzes vorzusehen haben.<sup>560</sup> Unter die mitgliedstaatliche Durchführung fallen nach dieser Rechtsprechung auch Nebenfragen einer Erstattung, wie beispielsweise die etwaige Verzinsung dieser Erstattungsbeträge, soweit sie nach nationalem Recht vorgesehen sind.<sup>561</sup> Aus diesem Grund wies der EuGH in der *Rs. Roquette Frères* das Verlangen nach Zinsen auf Erstattungsbeträge zu Unrecht erhobener Abgabenbeträge als unzulässig zurück.<sup>562</sup> In dem Verfahren ging es um die Zahlung von Währungsausgleichsbeträgen, die aufgrund von Wechselkurschwankungen in einzelnen Mitgliedsstaaten entrichtet wurden, um zur Funktionserhaltung des gemeinsamen Agrarmarktes die Abwicklung eines unter den durch Gemeinschaftsregelungen festgelegten Preises von Agrarprodukten zu verhindern. Als Stärkemehlerzeuger entrichtete die Aktiengesellschaft Roquette Frères die Ausgleichbeträge zu Unrecht und beantragte beim EuGH unter anderem die Verzinsung der erstatteten Beträge durch die Kommission in angemessener Höhe, jeweils vom Tage der ohne Rechtsgrund geleisteten Zahlung.<sup>563</sup> Der EuGH sah das nationale Tribunal d'instance Lille als zuständiges Gericht an, da es mangels einer Gemeinschaftsrechtsbestimmung den innerstaatlichen Behörden obliege, „im Falle der Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben auch über alle mit der Erstattung zusammenhängenden zusätzlichen Fragen, wie etwa die der Entrichtung von Zinsen, zu befinden“.<sup>564</sup> Damit folgte der EuGH in seiner Entscheidung Generalanwalt Trabucchi, der sich in seinem Schlussantrag für die innerstaatliche Zuständigkeit aussprach, indem er argumentierte, die Zahlung von Zinsen für ein ohne Rechtsgrund gezahltes Kapital richte sich strikt nach dem Anspruch auf Rückzahlung des Kapitals selbst. Die Höhe einer möglichen Verzinsung hänge damit zwangsläufig unmittelbar von der Höhe des rechtsgrundlos gezahlten Kapitals und dem Zeitraum zwischen der Zahlung und der Rückzahlung

---

559 EuGH, Urt. v. 16.12.1976, Rs. C-33/76, Slg. 1976, 1989 (Rewe), Rn. 5.

560 Vgl. Fn. 402.

561 Vgl. Fn. 489.

562 EuGH, Urt. v. 21.05.1976, Rs. C-26/74, Slg. 1976, 677 (Roquette Frères), Rn. 14.

563 EuGH, Urt. v. 21.05.1976, Rs. C-26/74, Slg. 1976, 677 (Roquette Frères), S. 681.

564 EuGH, Urt. v. 21.05.1976, Rs. C-26/74, Slg. 1976, 677 (Roquette Frères), Rn. 9/13; Roquette Frères hatte in einem innerstaatlichen Parallelverfahren zunächst nur die Erstattung der Beträge zugesprochen bekommen, S. 680f.

ab. Die Zinsforderung sei aus diesem Grund nach dem gleichen Verfahren geltend zu machen wie die Rückforderung des Kapitals.<sup>565</sup>

Auch der *Rs. Express Dairy Foods* lag die Erstattung von Währungsausgleichsbeträgen zugrunde, die jedoch aufgrund einer für ungültig erklärten europäischen Verordnung<sup>566</sup> und nicht, wie im Rahmen der *Rs. Roquette Frères* auf Grundlage eines Fehlers bei der Auslegung der maßgeblichen Verordnung durch die Kommission,<sup>567</sup> zu Unrecht erhoben worden waren. Das klagende Unternehmen *Express Dairy Foods Ltd.* sah daher in einem solchen Fall die Erstattungs- und Zinspflicht nicht dem innerstaatlichen Recht zugehörig, sondern bei der Kommission, um das Unternehmen in die Lage zu versetzen, in der es sich befunden hätte, wenn es die in Frage stehenden Beträge nicht gezahlt hätte. Aus diesem Grund liege allein die Festsetzung der Höhe des Zinssatzes im Zuständigkeitsbereich des innerstaatlichen Gerichts.<sup>568</sup> Der EuGH sah auch in diesem Fall die Durchführung der Erstattung in der jeweiligen nationalstaatlichen Zuständigkeit. Dies begründete er mit der Zuständigkeit der nationalen Behörden, die Eigenmittel der Gemeinschaft, zu denen auch die Währungsausgleichsbeträge zu zählen sind, zu erheben. Daraus ergebe sich mangels entsprechender Gemeinschaftsrechtsvorschriften in der Konsequenz auch die mitgliedstaatliche Zuständigkeit bei einer Erstattung dieser erhobenen Beträge und der damit zusammenhängenden Nebenfragen, die auch die Zahlung von Zinsen an sich, den Zinssatz und den Zeitpunkt, von dem an die Zinsen zu berechnen seien, erfassten.<sup>569</sup> Generalanwalt *Capotorti* verwies in dieser Sache auf die soeben wiedergegebene Passage des Schlussantrages der *Rs. Roquette Frères*, nach der sich die Zahlung von Zinsen strikt nach dem Anspruch auf Rückzahlung des Kapitals selbst richte. Da sich die Erstattung auch in dem Fall einer ungültigen Verordnung nach innerstaatlichem Recht richte,<sup>570</sup> müsse die Geltendmachung einer Zinsforderung gegenüber den nationalen Behörden erfolgen.<sup>571</sup>

Erst mit der *Rs. Metallgesellschaft u.a.* wurde die in diesem Verfahren geltend gemachte Zinszahlung wegen einer unionsrechtswidrigen vorzeitigen Fälligkeit

---

565 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-26/74, Slg. 1976, 677 (*Roquette Frères*), Rn. 2.

566 EuGH, Urt. v. 12.06.1980, Rs. C-130/79, Slg. 1980, 1887 (*Express Dairy Foods*), S. 1892f.

567 EuGH, Urt. v. 21.05.1976, Rs. C-26/74, Slg. 1976, 677 (*Roquette Frères*), S. 681f.

568 EuGH, Urt. v. 12.06.1980, Rs. C-130/79, Slg. 1980, 1887 (*Express Dairy Foods*), S. 1896.

569 EuGH, Urt. v. 12.06.1980, Rs. C-130/79, Slg. 1980, 1887 (*Express Dairy Foods*), Rn. 10ff., 16f.

570 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-130/79, Slg. 1980, 1887 (*Express Dairy Foods*), S. 1905f.

571 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-130/79, Slg. 1980, 1887 (*Express Dairy Foods*), S. 1912.

einer Steuer als Gegenstand des Verfahrens und damit als Hauptanspruch angesehen, was zum ersten Mal zu der Zuerkennung eines unionsrechtlichen Zinsanspruchs auf Erstattungsbeträge führte.<sup>572</sup>

Obwohl auch in den nachfolgenden Entscheidungen, in denen auf unionsrechtlicher Ebene ein Zinsanspruch auf Erstattungsbeträge zu Unrecht erhobener Abgaben zugesprochen wurde, die Zinsen als Hauptanspruch geltend gemacht wurden, ist in jüngeren Entscheidungen eine solche Differenzierung zwischen Haupt- und Nebenanspruch nicht mehr immer eindeutig zu erkennen. Regelmäßig werden nicht mehr nur Zinsen eingefordert, sondern ebenfalls weitere Ansprüche geltend gemacht, indem beispielsweise zunächst über die vorgeschaltete Erstattung entschieden werden muss.<sup>573</sup> Damit ergibt sich nicht nur die Frage nach der noch tatsächlich praktizierten Differenzierung der Verzinsung als Haupt- und Nebenanspruch, sondern ebenfalls, ob es für die Gewährung dieses Anspruchs auf Verzinsung der Erstattungsbeträge notwendige Voraussetzung ist, dass dieser als Hauptanspruch geltend gemacht werden muss.<sup>574</sup>

## **2. Ausgestaltung und Begrenzung der innerstaatlichen Durchführung des Zinsanspruchs durch den EuGH**

In seinen Entscheidungen, in denen der EuGH einen unionsrechtlichen Zinsanspruch auf Erstattungsbeträge aufgrund unionsrechtswidrig erhobener Abgabebeträge bejaht hat, wird hinsichtlich der Durchführung der Erstattung sowie der Verzinsung auf die innerstaatliche Ebene verwiesen. In den neueren Entscheidungen greift das Gericht im Rahmen der Konkretisierung dieses Grundsatzes zudem in diese innerstaatliche Ebene ein (z.B. hinsichtlich des Zeitraumes der Verzinsung<sup>575</sup>).

---

572 EuGH, Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.); Generalanwalt *Fennelly* grenzt in seinem Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.), Rn. 49 den in der Rs. Metallgesellschaft gegebenen Fall, in dem ausschließlich Zinsen geltend gemacht werden, mit den Verfahren der Rs. *Roquette Frères* und Rs. *Express Dairy Foods* ab.

573 Vgl. z.B. die Entscheidung EuGH, Urt. v. 27.09.2012, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2012:591 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), in der der EuGH zunächst eine Verordnung für ungültig erklärte und auf dieser Grundlage Ausführungen zu der Erstattung und Verzinsung der Beträge machte, die aufgrund der für ungültig erklärten Verordnung gezahlt worden waren.

574 Vgl. dazu Teil 2: B.III.1.d).aa).(1), S. 225.

575 Vgl. EuGH, Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (Irimie), bestätigt durch Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann).

In der *Rs. Littlewoods Retail Ltd u.a.* stellte der EuGH fest, dass der Zinssatz sowie die Berechnungsmethode für Zinsen (einfache Verzinsung, Zinseszinsverzinsung oder eine anderweitige Zinsregelung) der innerstaatlichen Regelungshoheit obliege, soweit dabei die Vorgaben des Effektivitäts- sowie des Äquivalenzgrundsatzes gewahrt blieben.<sup>576</sup> Erst in der *Rs. Irimie* sah das Gericht einen Verstoß in dem Effektivitätsgrundsatz, wenn eine nationale Norm die Zuerkennung der Zinsen auf Erstattungsbeträge nicht ab dem Tag der zu Unrecht gezahlten Abgaben gewährt.<sup>577</sup> Aus der Rechtsprechung ergibt sich damit, dass der EuGH die Regelung des Zinssatzes sowie der Berechnungsmethode für die Zinsen den innerstaatlichen Stellen zuspricht, den Zeitraum der Verzinsung jedoch auf unionsrechtlicher Ebene festschreibt und in diesem Punkt die mitgliedstaatlichen Regelungen modifiziert.

### a) Die innerstaatliche Gewährung von Erstattungszinsen

Der EuGH folgt mit seinen Entscheidungen hinsichtlich des unionsrechtlich garantierten Zinsgrundsatzes der Auffassung, die er schon im Rahmen des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs vertreten hat. Im Vordergrund steht die grundsätzlich innerstaatliche Durchführung der Erstattung sowie der Verzinsung, soweit sie den Grundsätzen der Effektivität sowie der Äquivalenz genügen.

Ein Unterschied zwischen der Erstattung zu Unrecht erhobener Abgabenbeträge und deren Verzinsung besteht jedoch insoweit, als die Erstattung eine zwingende Voraussetzung für die Verzinsung dieser Beträge ist. Die Entscheidungen des EuGH bezüglich der Durchführung der Erstattungen (z.B. eine mögliche Beschränkung der Zahlung von Erstattungsbeträgen durch Verjährungsfristen oder Ausschlussregelungen<sup>578</sup>) haben damit immer eine mittelbare Auswirkung auf den unionsrechtlichen Anspruch auf Verzinsung dieser Erstattungsbeträge. Der nationalen Durchführung der Verzinsung sind damit stets zwei Stufen immanent:

#### aa) Erste Stufe: Die Durchführung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs

Die erste Stufe betrifft die Durchführung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs. Wird dieser auf nationalstaatlicher Ebene z.B. durch Verjährungs- oder

---

576 EuGH, Urt. v. 19.07.2012, Rs. C-591/10, EU:C:2012:478 (*Littlewoods Retail Ltd u.a.*), Rn. 27ff.

577 EuGH, Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (*Irimie*), Rn. 26ff.; bestätigt durch Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (*Wortmann*), Rn. 39.

578 Vgl. Fn. 473.

Ausschlussfristen nicht zuerkannt, kann auch kein Anspruch auf Verzinsung bestehen. Die nationalen Ausschlussgründe einer Erstattung zu Unrecht erhobener Abgabebeträge gelten damit mittelbar auch für den Ausschluss einer Verzinsung dieser Beträge.

### **bb) Zweite Stufe: Die Durchführung des unionsrechtlichen Anspruchs auf Verzinsung der Erstattungsbeträge**

Die zweite Stufe betrifft die Durchführung des unionsrechtlichen Zinsanspruchs, wenn die Erstattung gewährt wird. Bei der Ausgestaltung des Zinsgrundsatzes auf innerstaatlicher Ebene ist mit Blick auf die erste Stufe jedoch zu fragen, ob die innerstaatlichen Regelungen denselben Maßstäben unterliegen wie die Vorschriften, die die Durchführung des Erstattungsanspruchs regeln. Als Beispiel kann eine dem Effektivitäts- und Äquivalenzgrundsatz entsprechende innerstaatliche Vorschrift dienen, die den Ausschluss der Zahlung von Erstattungsbeträgen regelt. Liegt in einem Fall kein Ausschluss der Erstattung vor, besteht jedoch eine weitere Ausschlussvorschrift bezüglich der Verzinsung dieser Erstattungsbeträge, die in diesem Fall Anwendung finden würde, wäre fraglich, ob es dem Grundsatz der Effektivität bzw. der Äquivalenz nicht entgegensteht, dass an die Verzinsung von Erstattungsbeträgen im Ergebnis strengere Anforderungen gestellt werden, als an die Erstattung selbst. Denn in einem solchen Fall müssten nicht nur die Beschränkungen der innerstaatlichen Durchführung des Erstattungsanspruchs, sondern zusätzlich die Beschränkungen des Anspruchs auf Verzinsung dieser Beträge „überwunden“ werden, um die Erstattung selbst sowie die Verzinsung der Erstattungsbeträge geltend machen zu können. Aus diesem Grund wird noch festzustellen sein, ob die Beschränkungen, die der EuGH den Mitgliedstaaten zur Durchführung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs gesetzt hat, auf die Durchführung des Zinsgrundsatzes übertragbar sind.<sup>579</sup>

### **b) Innerstaatliche Regelung des Zinssatzes und der Berechnungsmethode**

Weitere Einzelheiten hinsichtlich der mitgliedstaatlichen Durchführung der Verzinsung von Erstattungsbeträgen sind in der *Rs. Littlewoods Retail Ltd u.a.* zu finden. In dieser Entscheidung stellte der EuGH fest, dass der Zinssatz sowie die Berechnungsmethode der Zinsen den innerstaatlichen Zinsvorschriften unterliegen,<sup>580</sup> was auf den ersten Blick in Einklang mit dem Auftrag der Mitgliedstaaten

---

579 Dazu Teil 2: B.III.1.d).bb), S. 228.

580 EuGH, Urt. v. 19.07.2012, Rs. C-591/10, EU:C:2012:478 (*Littlewoods Retail Ltd u.a.*), Rn. 27.

steht, die Durchführung des unionsrechtlich bestehenden Zinsanspruchs sicherzustellen. Im Unterschied zu der Abgabenerstattung, bei der der zu erstattende Betrag immer dem zu Anfang gezahlten Betrag entspricht (soweit es sich nicht um eine Teilerstattung handelt) und damit regelmäßig unproblematisch feststeht, kann die Verzinsung, deren Betrag vor allem von den in dem jeweiligen Mitgliedstaat geltenden Zinssätzen sowie den Berechnungsmethoden der Zinsen abhängt, unterschiedlich hoch ausfallen. Vor diesem Hintergrund wird noch zu untersuchen sein, ob zugunsten einer einheitlichen Durchführung des Zinsanspruchs auch der Zinssatz sowie die Berechnungsmethode der Zinsen innerhalb eines unionsrechtlich festgelegten Rahmens geregelt werden sollten.<sup>581</sup>

### 3. Fazit

Bei der Rechtsprechung zu der nationalen Durchführung des Anspruchs auf Verzinsung von Erstattungsbeträgen zu Unrecht erhobener Abgaben zeigt sich die Abhängigkeit des Zinsanspruchs von dem Erstattungsanspruch besonders deutlich. Während es für die Zuständigkeit des EuGH keine Voraussetzung ist, dass die Erstattung als Hauptanspruch geltend gemacht wird, muss der Anspruch auf Verzinsung von Erstattungsbeträgen nach der Rechtsprechung des EuGH zwingend als Hauptanspruch eingeklagt werden, um die Zuständigkeit des EuGH zu begründen. Auch wirken die Voraussetzungen und Beschränkungen, die der EuGH im Rahmen des europäischen Erstattungsanspruchs herausgearbeitet hat mittelbar auch für die Durchsetzung des Zinsanspruchs, dem eine Erstattung der zu Unrecht erhobenen Abgaben stets vorgeschaltet ist.

Daraus ergibt sich nicht nur die Frage der Daseinsberechtigung einer Differenzierung zwischen der Geltendmachung einer Verzinsung als Neben- oder Hauptanspruch, sondern ebenfalls, auf welche Weise die Konkretisierung des Effektivitäts- und Äquivalenzgrundsatzes in Bezug auf die Durchführung des Erstattungsanspruchs Auswirkungen auf die darauf folgende Verzinsung von Erstattungsbeträgen auf nationaler Ebene hat. Offen bleibt nach den Entscheidungen des EuGH außerdem, ob neben der Regelung des Zeitraums der Verzinsung ebenfalls der Zinssatz sowie die Berechnungsmethode auf europäischer Ebene geregelt werden sollten.

---

<sup>581</sup> Vgl. dazu Teil 2: B.III.1.d).aa).(2), S. 227.

### **III. Inhalt und Dogmatik des Grundsatzes der Verzinsung von zu Unrecht erhobenen Abgabenbeträgen**

In Folge der dargestellten und diskutierten Rechtsprechung hinsichtlich der Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben sind nun die endgültigen Voraussetzungen und Rechtsfolgen eines unionsrechtlichen Anspruchs auf Verzinsung dieser Erstattungsbeträge herauszuarbeiten. Darauf folgt die dogmatische Einordnung dieses Anspruchs, die sich auf die Abgrenzung zum unionsrechtlichen Schadensersatzanspruch sowie auf die normative Herleitung des Zinsgrundsatzes fokussiert. Dabei wird vor allem von Interesse sein, ob das Recht auf eine gute Verwaltung des Art. 41 GrCh als verfassungsrechtliche Verankerung des Zinsgrundsatzes in Betracht kommen kann.

#### **1. Voraussetzungen der Verzinsung**

Im Hinblick auf die abschließende Feststellung der Voraussetzungen und Rechtsfolgen eines Anspruchs auf Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben ist zunächst auf die durch den EuGH auf europäischer Ebene vorgegebenen Voraussetzungen einzugehen, an die sich die Diskussion möglicher Beschränkungen dieses Anspruchs anschließt. Sodann wird die Abgrenzung der Voraussetzungen auf europäischer Ebene zu den mitgliedstaatlichen Regelungsbereichen thematisiert.

##### **a) Erstattungsanspruch als notwendige Vorstufe der Verzinsung**

Notwendige Voraussetzung für einen Anspruch auf Verzinsung ist zunächst ein bestehender und durchsetzbarer Erstattungsanspruch auf Grundlage unionsrechtswidrig erhobener Abgabenbeträge. Neben der Eröffnung des Anwendungsbereiches dürfen damit keine Beschränkungen oder Ausschlussgründe vorliegen, die dazu führen, dass ein an sich bestehender Erstattungsanspruch nicht durchgesetzt werden kann.

##### **aa) Anwendungsbereich des Erstattungsanspruchs und Fallgruppen der verzinsungsfähigen Erstattungsbeträge**

Der sachliche Anwendungsbereich des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs ist eröffnet, wenn eine Abgabe unionsrechtswidrig erhoben wurde.<sup>582</sup>

---

582 Vgl. Fn. 404; ausführlich *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 130ff.

Anders als bei der Geltendmachung von Staatshaftungs- oder Schadensersatzansprüchen müssen weder ein persönlicher Schutzbereich eröffnet, noch anderweitige Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sein.<sup>583</sup> Anspruchsberechtigter ist damit jeder, gegenüber dem die jeweiligen Abgaben rechtswidrig erhoben worden sind.<sup>584</sup>

Existiert ein kodifizierter Erstattungsanspruch auf europäischer Ebene, sind dessen Voraussetzungen als *lex specialis* zum unionsrechtlichen Erstattungsanspruch zu prüfen.<sup>585</sup> Nationale Regelungen, die die Durchsetzung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs beschränken, können im Zuge der Durchsetzung eines kodifizierten europäischen Erstattungsanspruchs dann anzuwenden sein, wenn und soweit keine vorrangigen Beschränkungsnormen auf europäischer Ebene vorhanden sind oder diese nicht durch Auslegung der kodifizierten Erstattungsnormen ausgeschlossen werden. Ist beides nicht der Fall, wird wie im Rahmen des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs für die Durchführung der Erstattung auf die mitgliedstaatlichen (Verfahrens-)Vorschriften zurückgegriffen.

Aus der Rechtsprechung des EuGH haben sich mehrere Fallgruppen der Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben herausgebildet, die eine Verzinsung dieser Erstattungsbeträge zur Folge haben. Grundsätzlich ist damit der Anwendungsbereich des unionsrechtlichen Zinsgrundsatzes an das Bestehen eines unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs geknüpft. Auf welcher Grundlage der Erstattungsanspruch zustande gekommen ist, ist damit für das Bestehen des Anspruchs auf Verzinsung der Erstattungsbeträge selbst nicht relevant. Dennoch bietet sich eine Differenzierung der Erstattungsgrundlagen an, um Fragestellungen, die sich gegebenenfalls aus den jeweiligen Erstattungsgrundlagen ergeben, differenziert behandeln zu können. Dies bedeutet jedoch nicht, dass es sich nachfolgend um einen abschließenden Katalog der Erstattungsgrundlagen handelt, die eine Verzinsung nach sich ziehen.

---

583 Zur Abgrenzung des Erstattungsanspruchs zum Staatshaftungs- bzw. Schadensersatzanspruch vgl. Teil 2: B.III.2.a), S. 234.

584 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 130.

585 Vgl. für das europäische Zollrecht Art. 116ff. UZK, dazu Teil 1: A.III.1.b), S. 124.

**(1) Verzinsung als „eigentliche Erstattung“ auf Grundlage einer unionsrechtswidrigen vorzeitigen Fälligkeit einer Steuer**

Im Rahmen der *Rs. Metallgesellschaft u.a.*<sup>586</sup> sowie der *Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation*<sup>587</sup> wurden den klagenden Unternehmen Zinsen aufgrund der unionsrechtswidrigen vorzeitigen Fälligkeit einer Steuer zugesprochen. Hierbei war die Verzinsung laut EuGH die „eigentliche Erstattung“, da nicht die Erhebung der Steuer, sondern allein ihre vorzeitige Fälligkeit als unionsrechtswidrig eingestuft worden war. Da die Steuer zu einem späteren Zeitpunkt rechtmäßig erhoben worden war, stellten die Geldbeträge, die im Zeitraum zwischen der vorzeitigen Fälligkeit und dem Zeitpunkt der rechtmäßigen Fälligkeit nicht zur Verfügung standen, die über eine entsprechende Zinszahlung auszugleichenden Einbußen dar.<sup>588</sup>

Im Falle einer unionsrechtswidrigen Erhebung einer Steuer wird der zu Unrecht gezahlte Betrag erstattet sowie zusätzlich eine Zinszahlung gewährt, um einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass der als Steuer erhobene Geldbetrag den Zeitraum von der Erhebung bis zur Erstattung nicht zur Verfügung stand.<sup>589</sup> Der Ausgleich für den Zeitraum, in dem der Geldbetrag bei einer unionsrechtswidrigen vorzeitigen Fälligkeit einer Steuer nicht zur Verfügung stand, ist mit der Verzinsung der Erstattungsbeträge einer unionsrechtswidrig erhobenen Steuer vergleichbar. In beiden Fällen handelt es sich nicht um die Rückzahlung einer entrichteten Steuer, sondern um die Beseitigung der Nachteile, die dadurch entstanden sind, dass der Betrag, der von der zuständigen Behörde eingefordert wurde, dem Abgabepflichtigen nicht zur freien Verfügung stand. Für diesen Zeitraum ist zunächst unerheblich, ob die Steuer rechtswidrig erhoben wurde, oder in rechtswidriger Weise vorzeitig fällig war. Für einen Zinsanspruch, der auf Grundlage einer Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben eine entsprechende Zinszahlung gewährt, fehlt jedoch die Erstattung selbst, auf der wiederum die Zinszahlung basiert. Vielmehr nimmt, wie der EuGH zutreffend bemerkte, in diesen Fällen der unionsrechtswidrigen vorzeitigen Fälligkeit von Abgaben die Zinszahlung die Funktion der Erstattung ein<sup>590</sup> und besteht gerade nicht aus einem

---

586 EuGH, Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.).

587 EuGH, Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (Test Claimants in the FII Group Litigation).

588 Vgl. Fn. 503.

589 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 66ff.; EuGH, Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (Irimie), Rn. 16ff.; Urt. v. 19.07.2012, Rs. C-591/10, EU:C:2012:478 (Littlewoods Retail Ltd u.a.), Rn. 25ff. mwN.

590 EuGH, Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.), Rn. 87.

Betrag, der *zusätzlich* zu der Erstattung selbst als Ausgleich der Einbußen gezahlt wird. Damit handelt es sich mit Blick auf den Anwendungsbereich des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs, der sich auf eine unionsrechtswidrige Erhebung von Abgaben beschränkt, weder um einen klassischen Fall der Erstattung, noch um eine klassische Verzinsung von Erstattungsbeträgen.

Es liegt nahe, diesen Fall der Verzinsung, soweit er nicht von vorneherein als Schadensersatzanspruch eingeordnet wird,<sup>591</sup> „als eigentliche Erstattung“ tatsächlich dem Erstattungsanspruch zuzuordnen und eine weitergehende, zusätzliche Verzinsung dieses „Erstattungsbetrags“ abzulehnen, da die entstandene Einbuße mangels einer unionsrechtswidrigen Erhebung der Steuer allein über eine solche Erstattung selbst ausgeglichen werden kann.

Ordnet man diesen Fall dem Anspruch auf Verzinsung der Erstattungsbeträge zu, muss als erste Voraussetzung das Bestehen eines Erstattungsanspruchs ausnahmsweise abgelehnt werden und die Zinszahlung allein aus der Einbuße, die sich aus der unionsrechtswidrigen vorzeitigen Fälligkeit der Steuer ergibt, begründet und dementsprechend berechnet werden.

### **(2) Erstattungsanspruch auf Grundlage einer für ungültig erklärten Verordnung**

Mit der *Rs. Zuckerfabrik Jülich*<sup>592</sup> sprach der EuGH den klagenden Unternehmen Zinsen auf Erstattungsbeträge zu, die ihre Grundlage in einer rechtswidrigen Abgabenerhebung aufgrund einer für ungültig erklärten europäischen Verordnung hatten. In einem solchen Fall der Abgabenerhebung ist das Bestehen eines unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs als Grundlage für die Verzinsung der Erstattungsbeträge unproblematisch zu bejahen. Im Zusammenhang mit der darauf folgenden Verzinsung ist vielmehr das Kriterium der Unmittelbarkeit zu diskutieren sowie die Frage zu beantworten, ob die Erstattung von Eigenmitteln der EU zu einer Beschränkung des Zinsanspruchs führen kann.

### **(3) Erstattungsanspruch auf Grundlage einer unionsrechtswidrigen nationalen Norm**

Ein weiterer Fall des verzinsungsfähigen Erstattungsanspruchs besteht im Fall einer nicht ordnungsgemäß umgesetzten Richtlinie. Im Rahmen der *Rs. Littlewoods*

---

591 So wohl *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 126, Fn. 493.

592 EuGH, Urt. v. 27.09.2012, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2012:591 (*Zuckerfabrik Jülich* u.a.).

*Retail Ltd u.a.*<sup>593</sup> ließ sich das klagende Unternehmen an das Vereinigte Königreich entrichtete Mehrwertsteuerbeträge erstatten, die nach einer europäischen Richtlinie nicht als solche geschuldet waren. Die *Rs. Irimie* behandelte ebenfalls die Erstattungsverzinsung einer nationalen Umweltsteuer, die unionsrechtswidrig erhoben wurde.<sup>594</sup> Damit stellen Abgabenerstattungen, die aufgrund einer nationalen, nicht unionsrechtskonform ausgestalteten Norm durchgeführt werden müssen, eine taugliche Grundlage für eine Verzinsung dieser Erstattungsbeträge dar. Entsprechendes gilt, wenn Abgaben auf Grundlage einer nationalen Norm erhoben werden, die gegen eine Grundfreiheit verstoßen.<sup>595</sup>

#### **(4) Erstattungsanspruch auf Grundlage einer im Unionsrecht kodifizierten Erstattungsnorm**

Mit der *Rs. Wortmann*<sup>596</sup> musste der Fall entschieden werden, wie sich der Zinsgrundsatz des EuGH zu einer sekundärrechtlich kodifizierten Erstattungs- sowie Erstattungszinsnorm verhält. Der kodifizierte Erstattungsanspruch selbst wurde als Grundlage für die Diskussion der späteren Verzinsung anerkannt und kann damit eine Voraussetzung für eine möglicherweise folgende Verzinsung dieser Erstattungsbeträge darstellen. Fraglich ist in der späteren Prüfung der Verzinsung vielmehr, welche Auswirkungen die Ausgestaltung der kodifizierten Erstattungszinsnorm auf die Verzinsung hat und in welchem Verhältnis eine kodifizierte Erstattungszinsnorm zu dem durch den EuGH entwickelten Grundsatz der Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben steht. Dies ist nur durch Berücksichtigung der spezifischen Eigenschaften des jeweiligen Rechtsgebiets, das solche kodifizierten Normen enthält sowie der konkreten Ausgestaltung dieser Normen festzustellen.<sup>597</sup>

#### **bb) Beschränkungen der Erstattung und ihre Rechtfertigung**

Der EuGH hat eine Reihe von Beschränkungen des Erstattungsanspruchs gebilligt, die sich regelmäßig in der mitgliedstaatlichen Durchführung der Erstattung konkretisieren. Die relevantesten Fallgruppen untergliedern sich einerseits in die zeitlichen Beschränkungen sowie in die verfahrensrechtlichen Beschränkungen

---

593 EuGH, Urt. v. 19.07.2012, Rs. C-591/10, EU:C:2012:478 (Littlewoods Retail Ltd u.a.).

594 EuGH, Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (Irimie).

595 EuGH, Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (Test Claimants in the FII Group Litigation); Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.).

596 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann).

597 Vgl. für den Bereich des europäischen Zollrechts Teil 3, S. 247.

und andererseits in die Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte als Ausschlussgrund des Erstattungsanspruchs.

Eine Rechtfertigung dieser Beschränkungen kommt dann in Betracht, wenn der Erstattungsanspruch in Folge einer Abwägung gegenüber anderen Rechtsgütern oder grundlegenden Prinzipien der EU zurücktreten muss. Eine Begrenzung findet dabei über die Verhältnismäßigkeitsprüfung als Schranken-Schranke statt.<sup>598</sup>

### (1) Fristen und anderweitige zeitliche Ausschlussregelungen

Die nationalen Verwaltungsrechtssysteme sehen regelmäßig Verjährungsfristen und Ausschlussregelungen wie beispielsweise Anfechtungsfristen vor, die die Geltendmachung eines Erstattungsanspruchs zeitlich beschränken.<sup>599</sup> Der EuGH hatte schon im Rahmen der *Rs. Rewe* zu entscheiden, ob solche nationalen Regelungen eine rechtmäßige Beschränkung des europäischen Erstattungsanspruchs zur Folge haben können. In seiner Entscheidung stellte das Gericht klar, dass sich die Verfolgung von unionsrechtlich gewährleisteten Rechten mangels europäischer Vorschriften nach den Verfahrensregeln des jeweiligen innerstaatlichen Rechts richte. Die Festsetzung angemessener Ausschlussfristen für die Verfolgung eines unionsrechtlich garantierten Anspruchs sei nicht zu beanstanden, solange die Fristen die Durchsetzung des Anspruchs nicht praktisch unmöglich machten und die Bedingungen nicht ungünstiger ausgestaltet seien als für gleichartige, rein innerstaatliche Sachverhalte.<sup>600</sup> In nachfolgenden Entscheidungen billigte das Gericht Regelungen, die die Durchsetzung der Erstattung von unionsrechtswidrig erhobenen Abgaben vier Jahre, nachdem die Unionsrechtswidrigkeit der Abgaben gerichtlich festgestellt worden war, ausschlossen<sup>601</sup> sowie Verjährungsfristen für die Geltendmachung etwaiger Erstattungsansprüche von drei Jahren ab dem Zeitpunkt der Zahlung.<sup>602</sup> Rückwirkende Verkürzungen nationaler Ausschlussfristen werden durch den EuGH gebilligt, soweit durch angemessene

---

598 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 159f.; 163.

599 Dazu *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 149f.

600 EuGH, Urt. v. 16.12.1976, Rs. C-33/76, Slg. 1976, 1989 (Rewe), Rn. 5.

601 EuGH, Urt. v. 28.11.2000, Rs. C-88/99, Slg. 2000, I-10465 (Roquette Frères SA), Rn. 24.

602 EuGH, Urt. v. 08.09.2011, verb. Rs. C-89/10, C-96/10, Slg. 2011, I-7819 (Q-Beef u.a.), Rn. 36ff.; Urt. v. 10.09.2002, verb. Rs. C-216/99, C-222/99, Slg. 2002, I-6761 (Prisco und CASER), Rn. 65ff.; Urt. v. 09.02.1999, Rs. C-343/96, Slg. 1999, I-579 (Dilexport), Rn. 26; Urt. v. 15.09.1998, Rs. C-231/96, Slg. 1998, I-4951 (Edis), Rn. 39.

Übergangsfristen sichergestellt wird, dass der Erstattungsberechtigte seinen Anspruch rechtzeitig geltend machen kann.<sup>603</sup>

Die Einschränkung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs durch Fristen und anderweitige zeitliche Ausschlussregelungen rechtfertigt der EuGH mit dem Prinzip der Rechtssicherheit, das sowohl den Abgabepflichtigen als auch die Behörden gleichermaßen schütze.<sup>604</sup>

## **(2) Verfahrensrechtliche Beschränkungen**

Verfahrensrechtliche Beschränkungen bei der Durchführung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs ergeben sich hauptsächlich aus Beweisregelungen des jeweiligen nationalen Verfahrensrechts, die es dem Erstattungsberechtigten erschweren oder sogar unmöglich machen, seinen Anspruch durchzusetzen. Die Beweisregelungen können als Beweislastvorschriften<sup>605</sup> sowie als Beweismittelbeschränkungen<sup>606</sup> ausgestaltet sein. Besondere Bedeutung haben in diesem steuerrechtlichen Zusammenhang Dokumentationsschwierigkeiten, wenn aufgrund großzügiger Anfechtungs- oder Verjährungsfristen nur schwer zu erbringende Nachweise aus den vergangenen Jahren beigebracht werden müssen.<sup>607</sup>

In Betracht kommen außerdem Beschränkungen des Erstattungsanspruchs in Form von Mitwirkungspflichten bei Sachverhalten mit Auslandsbezug (vgl. z.B.

---

603 EuGH, Urt. v. 24.09.2002, Rs. C-255/00, Slg. 2002, I-8003 (Grundig Italiana), Rn. 34ff.; bezüglich unionsrechtswidriger oder fehlender Übergangsregelungen vgl. Urt. v. 12.12.2013, Rs. C-362/12, EU:C:2013:834 (Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation), Rn. 36ff.; Urt. v. 30.06.2011, Rs. C-262/09, Slg. 2011, I-5669 (Meilicke u.a.), Rn. 59; zu Präklusionsnormen vgl. Urt. v. 14.12.1995, Rs. C-312/93, Slg. 1995, I-4599 (Peterbroeck) und Rechtsbehelfsfristen Urt. v. 12.02.2008, Rs. C-2/06, Slg. 2008, I-411 (Kempter), Rn. 57ff.

604 EuGH, Urt. v. 16.12.1976, Rs. C-33/76, Slg. 1976, 1989 (Rewe), Rn. 5; *Gröpl*: Steuerrecht, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Rn. 236; *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 168ff.

605 EuGH, Urt. v. 25.02.1988, verb. Rs. C-331/85, C-376/85, C-378/85, Slg. 1988, 1099 (Bianco und Girard), Rn. 17; Urt. v. 27.02.1980, Rs. C-68/79, Slg. 1980, 501 (Just), Rn. 19ff. hinsichtlich der Abwälzung der Abgabenlast an Dritte.

606 So in EuGH, Urt. v. 09.11.1983, Rs. C-199/82, Slg. 1983, 3595 (San Giorgio), Rn. 14 hinsichtlich der Abwälzung der Abgabenlast an Dritte.

607 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 152f. mwN.

§ 90 Abs. 2 AO)<sup>608</sup> oder die Möglichkeit, dass Erstattungsanträge im Ausland gestellt werden müssen. Dies kann bezüglich sprachlicher Barrieren und der landesspezifischen Kommunikation mit den Behörden oder gar wegen der Versagung prozessualer Rechte für in dem jeweiligen Staat nicht ansässige Parteien<sup>609</sup> zu einer massiven Einschränkung führen, einen entsprechenden Erstattungsanspruch geltend zu machen.<sup>610</sup>

Die Rechtfertigung verfahrensrechtlicher Beschränkungen des Erstattungsanspruchs kann neben dem Prinzip der Rechtssicherheit auch in der Sicherstellung eines ordnungsgemäßen Verfahrensablaufs begründet sein. Hinsichtlich der Mitwirkungspflichten wird auf eine wirksame Steueraufsicht als zwingender Allgemeinwohlgrund abgestellt.<sup>611</sup>

### **(3) Ausschluss des Erstattungsanspruchs bei Abwälzung einer nationalen Abgabenlast auf Dritte**

Der EuGH sieht in der Abwälzung einer nationalen Abgabenlast auf Dritte eine „Ausnahme“ des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs.<sup>612</sup> Wälzt eine grundsätzlich erstattungsberechtigte Person die ursprünglich auf nationaler Ebene zu zahlenden Abgaben auf andere ab (beispielsweise im Fall von indirekten Steuern, die im Kaufpreis Berücksichtigung finden), liege in einer später durchgeführten

---

608 *Schnitzer*: Die erweiterte Mitwirkungspflicht und ihre gemeinschaftsrechtlichen Grenzen, in: BB 2002, 332, S. 333f.; *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 153; vgl. dazu auch Schlussantrag, EuGH, Rs. C-319/02, Slg. 2004, I-7477 (Manninen), Rn. 77f.

609 EFTA-Gerichtshof, Urteil E-1/04 (Fokus Bank), Rn. 41ff.

610 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 153.

611 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 171f. mwN.

612 EuGH, Urt. v. 02.10.2003, Rs. C-147/01, Slg. 2003, I-11365 (Weber's Wine World u.a.), Rn. 94f.; Urt. v. 14.01.1997, verb. Rs. C-192/95 bis C-218/95, Slg. 1997, I-165 (Comateb), Rn. 21f.; zu Beweislastregeln im Rahmen der Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte EuGH, Urt. v. 21.09.2000, verb. Rs. C-441/98, C-442/98, Slg. 2000, I-7145 (Michailidis), Rn. 36f.; Urt. v. 09.02.1999, Rs. C-343/96, Slg. 1999, I-579 (Dilexport), Rn. 48; Urt. v. 25.02.1988, verb. Rs. C-331/85, C-376/85, C-378/85, Slg. 1988, 1099 (Bianco und Girard), Rn. 12, 17; Urt. v. 09.11.1983, Rs. C-199/82, Slg. 1983, 3595 (San Giorgio), Rn. 14; ausführlich *Walbroeck*: La nature du droit au remboursement des montants payés contrairement au droit communautaire, in: Mertens de Wilmars (Hrsg.), *Liber amicorum Josse Mertens de Wilmars*, S. 434ff.

Erstattung dieser Abgaben eine ungerechtfertigte Bereicherung zugunsten der erstattungsberechtigten Person vor.<sup>613</sup> Einen solchen Erstattungsausschluss haben daher insbesondere diejenigen Mitgliedstaaten in ihr nationales Recht etabliert, deren Grundsätze der steuerlichen Rückzahlung auf dem Rechtsinstitut der ungerechtfertigten Bereicherung basieren.<sup>614</sup> In Deutschland ist im Hinblick auf den steuerrechtlichen Erstattungsanspruch des § 37 Abs. 2 AO das bürgerlich-rechtliche Bereicherungsrecht weder unmittelbar noch analog anwendbar.<sup>615</sup> Der Erstattungsausschluss durch Abwälzung der Abgabenlast ist damit keine Beschränkung des Erstattungsanspruchs im eigentlichen Sinne, der die Geltendmachung des Anspruchs erschwert, sondern vielmehr ein Instrument, um den Vorteil der Abgabenrückzahlung nicht demjenigen zuzusprechen, der im Ergebnis keine finanzielle Einbuße erlitten hat.<sup>616</sup>

### **b) Unmittelbarer Zusammenhang der Erstattungsbeträge mit der Zinszahlung**

Die durch den EuGH aufgestellte Formel zu der Verzinsung von Erstattungsbeträgen erfordert einen „unmittelbaren Zusammenhang“ zwischen den Erstattungsbeträgen der zu Unrecht erhobenen Steuer und solchen Beträgen, die mit dieser Steuer an den Staat gezahlt oder von diesem einbehalten worden sind.<sup>617</sup> Zu diesen Beträgen gehören ausdrücklich Zinsen auf Erstattungsbeträge.<sup>618</sup>

Weniger deutlich hat sich der EuGH dazu geäußert, wann ein solcher unmittelbarer Zusammenhang nicht (mehr) vorliegt. In der *Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation* wurde das Merkmal der Unmittelbarkeit bei Schäden zulasten

---

613 *Gröpl*: Steuerrecht, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Rn. 238.

614 *Gundel*: Die Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger Gebühren nach nationalem Verfahrensrecht, in: Hendler/Ibler/Martínez Soria (Hrsg.), „Für Sicherheit, für Europa“, S. 196f.; *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 156.

615 *Boeker*: § 37 AO, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 93f.; BFH, BStBl II 2010, 255; 2006, 353; 2003, 43; 2002, 447; kritisch *Weber*: Anwendbarkeit bereicherungsrechtlicher Grundsätze auf den öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 der Abgabenordnung, in: BB 1992, 404, S. 406ff.; vgl. auch *Weber*: Der Erstattungsanspruch.

616 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 158.

617 Erstmals in EuGH, Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), Rn. 205.

618 EuGH, Urt. v. 27.09.2012, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2012:591 (*Zuckerfabrik Jülich u.a.*), Rn. 65f.; Urt. v. 19.07.2012, Rs. C-591/10, EU:C:2012:478 (*Litlwoods Retail Ltd u.a.*), Rn. 25f.

der in diesem Fall klagenden Gesellschaft abgelehnt, die diese aufgrund des freiwilligen Verzichts auf Steuerentlastungen erlitten hatte, um eine Anrechnung der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung auf eine andere Steuerschuld bewirken zu können. Das Gericht sah diese Entscheidung der Gesellschaft als nicht kausal für eine Weigerung des Vereinigten Königreichs an, die entsprechenden nationalen Vorschriften unionsrechtskonform auszugestalten.<sup>619</sup> Im Umkehrschluss liegt das Merkmal der Unmittelbarkeit damit immer vor, wenn allein die Anwendung nationaler Regelungen ohne Interventionen nichtstaatlicher Stellen dazu führt, dass Abgaben unionsrechtswidrig erhoben werden und auf dieser Grundlage unionsrechtliche Erstattungs- und Zinsansprüche zum Tragen kommen. In der Regel wird es sich bei solchen nationalen Regelungen um nicht ordnungsgemäß umgesetzte Richtlinien, Verstöße gegen Grundfreiheiten oder nationalstaatliche Ausgestaltungen von Regelungen handeln, die gegen das Effektivitäts- oder Äquivalenzprinzip verstoßen.

Ein weniger eindeutiger Fall hinsichtlich des Merkmals der Unmittelbarkeit könnte dann vorliegen, wenn Abgaben aufgrund einer für ungültig erklärten europäischen Verordnung erhoben und in der Folge wieder erstattet und entsprechend verzinst werden müssen. Als unmittelbar geltendes Recht hat die europäische Verordnung in den Mitgliedstaaten den Rang eines nationalen Gesetzes, auf deren Erlass und Ausgestaltung die Mitgliedstaaten jedoch nur mittelbaren Einfluss haben.<sup>620</sup> Insoweit könnte hinsichtlich der Verzinsung fraglich sein, ob eine unionsrechtswidrige Abgabenerhebung auf Grundlage einer für ungültig erklärten europäischen Verordnung in Bezug auf die Zinspflicht der Mitgliedstaaten zu einem Ausschluss des Unmittelbarkeitskriteriums führen kann. Diese Frage ist insbesondere auch vor dem Hintergrund zu betrachten, dass die Mitgliedstaaten im Falle der rechtswidrigen Erhebung von Eigenmitteln der Union für die Verzinsung der Erstattungsbeträge gegenüber dem Erstattungsberechtigten keine entsprechende Kompensation erhalten.<sup>621</sup> Als verschuldensunabhängiger Anspruch, der der Erstattung zugrunde liegt,<sup>622</sup> kann es jedoch nur darauf ankommen, ob

---

619 EuGH, Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (Test Claimants in the FII Group Litigation), Rn. 205ff.; Schlussantrag, EuGH, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (Test Claimants in the FII Group Litigation), Rn. 133.

620 Verordnungen werden regelmäßig unter Mitwirkung von Rat, Parlament und Kommission im ordentlichen (Art. 289 Abs. 1 AEUV) oder besonderen (Art. 289 Abs. 2 AEUV) Gesetzgebungsverfahren erlassen, *Nettesheim*; Art. 288 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 96f.; dazu auch *Sydow*, in: JZ 2012, 157.

621 Ausführlich Teil 2: B.I.4.c.cc), S. 195.

622 Zur Abgrenzung zum unionsrechtlichen Staatshaftungs- bzw. Schadensersatzanspruch Teil 2: B.III.2.a), S. 234; *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 188.

sich der Zinsbetrag direkt aus dem Erstattungsbetrag ergibt, soweit dieser wiederum allein aus der Unionsrechtswidrigkeit der Abgabenerhebung entsteht. Eine nur indirekte Einflussmöglichkeit der Mitgliedstaaten auf die europäische Gesetzgebung kann nicht dazu führen, dass der Erstattungsberechtigte im Gegensatz zu der Anwendung einer rein nationalen unionsrechtswidrig ausgestalteten Norm dadurch schlechter gestellt wird, dass sich die Mitgliedstaaten auf ihre fehlende Verantwortlichkeit bezüglich der Rechtmäßigkeit einer europäischen Verordnungsvorschrift berufen können.<sup>623</sup> Das Unmittelbarkeitskriterium ist damit auch in Fällen gewahrt, in denen sich die Pflicht der Verzinsung von Erstattungsbeträgen infolge einer unionsrechtswidrigen Abgabenerhebung auf Grundlage einer für ungültig erklärten europäischen Verordnung ergibt. Die Problematik der Verzinsung von rechtswidrig erhobenen Eigenmitteln ist aus diesem Grund nicht im Rahmen des Unmittelbarkeitskriteriums relevant, sondern stellt vielmehr einen möglichen Beschränkungsgrund eines an sich bestehenden Zinsanspruchs dar.<sup>624</sup>

Im Ergebnis kommt es für das Merkmal der Unmittelbarkeit nur darauf an, dass sich der Zinsbetrag direkt aus dem Erstattungsbetrag ergibt, der wiederum auf der Unionsrechtswidrigkeit der Abgabenerhebung beruht. Handlungen des Steuerpflichtigen innerhalb des Steuerverhältnisses die dazu führen, dass die Erstattung nicht allein auf der Anwendung der gegen das Unionsrecht verstoßenden Norm beruht, können das Unmittelbarkeitskriterium ausschließen. Die Handlungen der Union, die sich beispielweise in einem Verordnungserlass konkretisieren sind den Mitgliedstaaten zuzurechnen. Eine Zurechenbarkeit in Form eines schuldhaften Verhaltens<sup>625</sup> auf Seiten der Mitgliedstaaten oder der EU ist nicht erforderlich und berührt das Unmittelbarkeitskriterium nicht.

### c) Zeitraum der Verzinsung

Im Rahmen der *Rs. Irimie* stellte der EuGH fest, dass die zu verzinsenden Einbußen u.a. davon abhingen, wie lange der unter Verstoß gegen das Unionsrecht zu Unrecht gezahlte Betrag nicht zur Verfügung stand. Er entschied auf dieser Grundlage, dass der Zeitraum der Verzinsung mit dem Tag der Abgabenerhebung

---

623 Zu der Verpflichtung der Mitgliedstaaten, europäische Gesetzgebungsakte anzuwenden und durchzuführen *Obwexer*: Art. 4 EUV, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 95ff.

624 Vgl. Teil 2: B.III.1.d).bb).(1), S. 228.

625 Vgl. Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2011:701 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 125 mit Verweis auf EuGH, Urt. v. 16.12.2008, Rs. C-47/07 P, Slg. 2008, I-9761 (Masdar/Kommission), Rn. 44ff.; vgl. auch EuGH, Urt. v. 12.06.1980, Rs. C-130/79, Slg. 1980, 1887 (Express Dairy Foods), S. 1896.

beginne und mit dem Zeitpunkt der Erstattung ende.<sup>626</sup> Diese Entscheidung wurde in der *Rs. Wortmann*<sup>627</sup> bestätigt. Generalanwalt *Campos Sánchez-Bordona* betont in diesem Zusammenhang, dass nur eine Erstattung und eine über diesen Zeitraum zu gewährende Verzinsung dazu führen könnten, dass die Folgen dieser zu Unrecht erhobenen Abgabenfestsetzung *ex tunc* beseitigt werden.<sup>628</sup>

Dieser in der *Rs. Irimie* und der *Rs. Wortmann* vertretene Grundsatz hinsichtlich des Zeitraumes der Verzinsung wird durch europäische Normen anderer Rechtsbereiche bestätigt. Eine diesem Grundsatz entsprechende Vorschrift ist beispielsweise in Art. 16 BeihilfeverfahrensVO<sup>629</sup> zu finden, die die Rückforderung von rechtswidrig gewährten Beihilfen regelt. Art. 16 Abs. 2 BeihilfeverfahrensVO bestimmt, dass die aufgrund eines Rückforderungsbeschlusses zurückzufordernden Beihilfen Zinsen umfassen (Abs. 2 S. 1), die von dem Zeitpunkt, ab dem die rechtswidrige Beihilfe dem Empfänger zur Verfügung stand, bis zu ihrer tatsächlichen Rückzahlung zu zahlen sind (Abs. 2 S. 2). Die Bestimmung spricht zwar nicht dem jeweiligen Verfahrensbeteiligten einen Anspruch auf Zinsen zu, sondern geht vielmehr zu dessen Lasten, stellt jedoch auf denselben Zeitraum der Verzinsung ab wie der EuGH in seiner den Zinsgrundsatz betreffenden Rechtsprechung.

Dieser durch den EuGH festgelegte Zeitraum der Zinszahlung ist damit Bestandteil des unionsrechtlichen Anspruchs auf Verzinsung der Erstattungsbeträge geworden und überlagert in der Folge etwaig anderslautende nationale Vorschriften.

### **d) Beschränkungen und mitgliedstaatliche Inhaltsbestimmung des Zinsgrundsatzes**

Hinsichtlich der Herausarbeitung der Voraussetzungen für den Zinsanspruch ist nun von Bedeutung, welche Aspekte in Abgrenzung zu den unionsrechtlichen Vorgaben dieses Anspruchs unter die mitgliedstaatliche Verfahrensautonomie fallen können. Dabei kann es sich zunächst um reine Modalitäten der Zinszahlung handeln, die die Mitgliedstaaten mangels Vorgaben auf europäischer Ebene nach ihren jeweiligen nationalen Grundsätzen regeln (z.B. Berechnung der Zinsen). Andererseits können nationale Vorschriften wie im Rahmen der Durchführung

---

626 EuGH, Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (*Irimie*), Rn. 28; so auch schon Generalanwalt *Trabucchi* in Schlussantrag, EuGH, Rs. C-26/74, Slg. 1976, 677 (*Roquette Frères*), S. 690.

627 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (*Wortmann*), Rn. 39.

628 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (*Wortmann*), Rn. 66ff.

629 VO (EU) 2015/1589 des Rates vom 13.07.2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. 2015 L 248/9.

des europäischen Erstattungsanspruchs<sup>630</sup> zu einer Beschränkung des Zinsanspruchs führen (z.B. durch Verjährungs- oder Ausschlussfristen). In Fällen, in denen nationale Vorschriften die Durchführung des Zinsanspruchs beschränken, liegt die Besonderheit in dem Umstand, dass es nur zu der Gewährung eines Zinsanspruchs kommen kann, wenn die Beschränkungen nicht schon hinsichtlich des Erstattungsanspruchs als Voraussetzung für die Verzinsung zum Tragen gekommen sind.<sup>631</sup> Daher ist auf Grundlage der erstattungsrechtlichen Beschränkungen jeweils zu untersuchen, ob diese auf die Durchführung des Zinsanspruchs durchgreifen oder ob der Zinsanspruch zusätzlich eigenen Beschränkungen unterliegen kann.

### **aa) Inhaltsbestimmung des Zinsgrundsatzes im Rahmen der mitgliedstaatlichen Verfahrensautonomie**

Bei der Inhaltsbestimmung des Zinsgrundsatzes durch die mitgliedstaatliche Verfahrensautonomie ist die Differenzierung zwischen der Verzinsung der Erstattungsbeträge als Haupt- und Nebenanspruch nochmals abschließend aufzugreifen und zu diskutieren, ob diese in Folge der jüngeren Rechtsprechung noch mit dem Zinsgrundsatz zu vereinbaren ist. In einem weiteren Punkt sind diejenigen Regelungsbereiche der Verzinsung von Erstattungsbeträgen zu behandeln, die sich allein nach den mitgliedstaatlichen Vorschriften richten.

### **(1) Geltendmachung der Verzinsung von Erstattungsbeträgen als Hauptanspruch**

Der EuGH grenzte in der Anfangsphase der Entwicklung des Grundsatzes der Verzinsung von Erstattungsbeträgen stets danach ab, ob die Zinsen als Haupt- oder Nebenanspruch geltend gemacht wurden. Während die als Nebenanspruch geltend gemachten Zinsen der rein innerstaatlichen Zuständigkeit zugewiesen wurden, sprach das Gericht den Anspruchsberechtigten Zinsen nur dann auf Grundlage eines unionsrechtlich gewährten Anspruchs zu, wenn sie als Hauptanspruch eingeklagt wurden.<sup>632</sup> In jüngeren Entscheidungen wurden nicht mehr nur als Hauptanspruch eingeforderte Zinsen zugesprochen, sondern auch dann, wenn Zinsen u.a. in Verbindung mit einer Erstattung geltend gemacht wurden, was auf eine auflösende Tendenz dieser Differenzierung zwischen Haupt- und Nebenanspruch hindeutet.<sup>633</sup> Damit schließt sich die Frage an, ob es überhaupt noch als

---

630 Vgl. Teil 2: B.III.1.a).bb), S. 217.

631 Vgl. Teil 2: B.II.2.a), S. 210.

632 So erstmals EuGH, Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.).

633 Zu dieser Entwicklung schon Teil 2: B.II.1., S. 206.

Voraussetzung für den unionsrechtlichen Zinsanspruch auf Erstattungsbeträge zu Unrecht erhobener Abgabenbeträge anzusehen ist, dass die Zinsen als Hauptanspruch eingefordert werden müssen.

Neben dem Umstand, dass der EuGH selbst nicht mehr nur als Hauptforderung geltend gemachte Zinsen zuerkennt,<sup>634</sup> spricht auch die durch das Gericht entwickelte Formel, dass nicht nur ein „Anspruch auf Erstattung [...] der zu Unrecht erhobenen Steuer, sondern auch der Beträge [besteht], die in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Steuer an diesen Staat gezahlt oder von diesem einbehalten worden sind“<sup>635</sup> für eine Auflösung dieser Differenzierung. Hinsichtlich der „Unmittelbarkeit der mit der Erstattung zusammenhängenden Beträge“ würde eine Aufrechterhaltung dieser Differenzierung dazu führen, dass sich dieses Merkmal in den Fällen der Geltendmachung der Verzinsung als Nebenanspruch auf die rein nationale Ebene beziehen müsste. Soweit das nationale Rechtssystem für den jeweiligen Fall keine Zinsen vorsähe bzw. die Voraussetzungen für eine Zinszahlung nicht erfüllt wären, liefe dieses Merkmal stets leer, was wiederum den Anwendungsbereich des ausdrücklich *unionsrechtlich* garantierten Anspruchs<sup>636</sup> auf eine solche Verzinsung nur noch auf die Geltendmachung der Verzinsung als Hauptanspruch beziehen und damit verengen oder gar fast vollständig aushöhlen würde. Danach würde es nicht mehr auf die jeweiligen materiellrechtlichen Voraussetzungen ankommen, die das Bestehen eines Anspruchs auf Zinsen regeln. Vielmehr wäre die Gewährung von Zinsen und damit das Bestehen eines unionsrechtlichen Anspruchs allein von den verfahrensrechtlichen und prozessualen Voraussetzungen abhängig, nach denen sich richtet, ob ein Begehren gerichtlich als Haupt- oder Nebenanspruch geltend gemacht wird. Des Weiteren würde die Aufrechterhaltung dieser Differenzierung zu einer Ungleichbehandlung der Erstattungsberechtigten führen, indem diejenigen, die die Erstattung von der Behörde von vorneherein gewährt bekommen und nur noch die Verzinsung als Hauptanspruch einklagen müssen einen Vorteil gegenüber denjenigen Erstattungsberechtigten hätten, die zunächst noch die Erstattung selbst erstreiten müssen. Letzterer Fall würde die höchst verfahrensunökonomische Folge haben, dass die Erstattung und Verzinsung getrennt eingeklagt werden müssten, um die Verzinsung als Hauptanspruch geltend machen zu können.

---

634 Vgl. Fn. 573.

635 EuGH, Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (Irimie), Rn. 21; Urt. v. 27.09.2012, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2012:591 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 65; Urt. v. 19.07.2012, Rs. C-591/10, EU:C:2012:478 (Littlewoods Retail Ltd u.a.), Rn. 25; Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (Test Claimants in the FII Group Litigation), Rn. 205.

636 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 39.

Für den unionsrechtlichen Anspruch auf Verzinsung der Erstattungsbeträge zu Unrecht erhobener Abgaben ist somit nicht als Voraussetzung anzusehen, dass die Verzinsung als Hauptanspruch geltend gemacht werden muss.

## **(2) Abgrenzung des unionsrechtlichen Zinsanspruchs zu den innerstaatlichen Modalitäten der Zinszahlung**

Wie bei der Durchführung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs wird hinsichtlich der Verzinsung auf das innerstaatliche Recht verwiesen, das die jeweiligen Modalitäten dieser Ansprüche regelt. Dabei sind auf nationaler Ebene insbesondere die Höhe des Zinssatzes sowie die Berechnungsmethode der Zinsen zu regeln. Im Unterschied zu der Durchführung des Erstattungsanspruchs besteht bei der Verzinsung dieser Erstattungsbeträge jedoch eine größere Gefahr der uneinheitlichen Durchführung im Rahmen der jeweiligen nationalen Rechtssysteme. Während die Höhe des Erstattungsbetrages als Rückzahlungsbetrag der ursprünglich an den Staat gezahlten Abgaben regelmäßig feststeht, kann es bei dem Zinsbetrag aufgrund variierender Regelungen der Berechnungsmethode der Zinsen sowie des Zinssatzes zu hohen Differenzbeträgen kommen. Ansonsten orientiert sich die Durchsetzung des Zinsanspruchs wie die des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs<sup>637</sup> an den jeweiligen nationalstaatlichen Verwaltungsverfahren- und Rechtsbehelfsvorschriften.

### **(a) Nationalstaatliche Regelung der Höhe des Zinssatzes**

Der EuGH hat ausdrücklich klargestellt, dass es den Mitgliedstaaten unter Berücksichtigung des Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatzes freisteht, die Höhe des Zinssatzes zu regeln.<sup>638</sup> Die Regelung des Zinssatzes ist damit nicht Bestandteil des unionsrechtlichen Anspruchs auf Verzinsung der Erstattungsbeträge zu Unrecht erhobener Abgaben.

Dabei bleibt jedoch abzuwarten, ob der EuGH die Höhe des Zinssatzes zugunsten einer möglichst einheitlichen Durchsetzung in Zukunft zumindest eingrenzen wird, um auf diesem Wege eine Erweiterung des unionsrechtlichen Zinsanspruchs herbeizuführen. Andernfalls lässt sich bezweifeln, ob die unionsrechtliche Regelung des Zeitraums der Verzinsung allein ausreicht, um die möglicherweise hohen Differenzbeträge, die unter anderem durch die unterschiedlichen Zinssätze der Mitgliedstaaten entstehen können, aufzufangen.

---

<sup>637</sup> Vgl. Teil 2: A.III., S. 170.

<sup>638</sup> EuGH, Urt. v. 19.07.2012, Rs. C-591/10, EU:C:2012:478 (Littlewoods Retail Ltd u.a.), Rn. 27ff.

**(b) Nationalstaatliche Regelung der Berechnungsgrundlage der Zinsen**

Auch die Regelung der Berechnungsgrundlage der Zinsen wird den Mitgliedstaaten überlassen. In der *Rs. Littlewoods Retail Ltd u.a.* äußerte sich der EuGH diesbezüglich konkreter, indem er ausdrücklich sowohl eine einfache Verzinsung als auch eine Zahlung von Zinseszinsen billigte, soweit sie den Grundsätzen der Äquivalenz und Effektivität entsprechen.<sup>639</sup> Hinsichtlich der einheitlichen Durchsetzung des unionsrechtlichen Grundsatzes der Verzinsung gelten die Ausführungen zur nationalstaatlich geregelten Höhe des Zinssatzes entsprechend.

**bb) Beschränkungen der Verzinsung von Erstattungsbeträgen und ihre Rechtfertigung**

Neben der Inhaltsbestimmung des unionsrechtlichen Zinsanspruchs auf Erstattungsbeträge zu Unrecht erhobener Abgaben können mitgliedstaatliche Regelungen dazu führen, dass die Durchsetzung des Zinsanspruchs beschränkt oder ganz ausgeschlossen wird. Vor dem Hintergrund, dass diese Beschränkungen und/oder Ausschlussregelungen schon im Rahmen der Durchführung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs auf der „ersten Stufe“ Anwendung finden<sup>640</sup> wird festzustellen sein, ob die in diesem Rahmen entwickelten Grundsätze auf die Durchführung des Zinsanspruchs („zweite Stufe“) übertragbar sind.<sup>641</sup>

**(1) Rechtswidrig erhobene Eigenmittel der Union als Beschränkung der Verzinsung**

Im Rahmen der *Rs. Zuckerfabrik Jülich*<sup>642</sup> hatte der EuGH zu entscheiden, ob die Mitgliedstaaten auf eine Verzinsung der Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben verzichten können, soweit es sich bei diesen Abgaben um Eigenmittel der Union handelt. Begründet wurde dies mit dem Umstand, dass die Mitgliedstaaten im Falle unionsrechtswidrig erhobener Eigenmittel der Union den jeweiligen Erstattungsbetrag zuzüglich Zinsen an den Abgabenschuldner entrichten müssen, sie die an den Abgabenschuldner entrichteten Zinsbeträge von der Union nach den Eigenmittelvorschriften jedoch nicht zurückverlangen können. Die Mitgliedstaaten gingen daher in einem solchen Fall von einem ihnen

---

639 EuGH, Urt. v. 19.07.2012, Rs. C-591/10, EU:C:2012:478 (*Littlewoods Retail Ltd u.a.*), Rn. 27ff.

640 Zu den Beschränkungen des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs vgl. Teil 2: B.III.1.a).bb), S. 217.

641 Vgl. Teil 2: B.II.2.a), S. 210.

642 EuGH, Urt. v. 27.09.2012, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2012:591 (*Zuckerfabrik Jülich u.a.*).

zustehenden Ermessen aus, dem Erstattungsberechtigten eine Verzinsung der Erstattungsbeträge zu gewähren. Der EuGH lehnte das Bestehen eines solchen Ermessensspielraums ab und verpflichtete die Mitgliedstaaten auch im Falle der rechtswidrigen Erhebung von Eigenmitteln der Union zu einer Verzinsung der Erstattungsbeträge. Gleichzeitig kam er der Forderung der Generalanwältin nicht nach, sich für eine Erstattungspflicht der Zinsbeträge der Union gegenüber den Mitgliedstaaten auszusprechen.<sup>643</sup> Diese beiden Entscheidungskomponenten führten im Ergebnis dazu, dass den Mitgliedstaaten durch die Pflicht zur Verzinsung der Eigenmittelbeträge gegenüber dem Erstattungsberechtigten sowie wegen der fehlenden Erstattung der Zinsbeträge durch die Union das Zinsrisiko selbst sowie die daraus entstehenden Mehrkosten für die Verzinsung auferlegt wurden.<sup>644</sup> Daraus ergibt sich die Frage, ob die rechtswidrige Erhebung von Eigenmitteln der Union möglicherweise die Pflicht zur Verzinsung von Erstattungsbeträgen beschränken kann.

Grundlage für das Eigenmittelsystem der EU stellt Art. 311 AEUV dar, der in seinem Abs. 2 festlegt, dass sich der Haushalt der Union unbeschadet der sonstigen Einnahmen vollständig aus Eigenmitteln finanziert. Bezweckt wird mit diesem System, dass sich der Haushalt der Union zum einen aus einer autonomen Quelle finanziert und zum anderen dem Gerechtigkeits- und Solidaritätsgedanken Rechnung trägt, indem für eine gleichwertige finanzielle Belastung und Beteiligung der Mitgliedstaaten sowie für den wirtschaftlichen und sozialen Zusammenhalt der Union (Art. 3 EUV; Art. 174 AEUV) gesorgt wird.<sup>645</sup> Zu den von den Mitgliedstaaten nach Art. 8 des Eigenmittelbeschlusses (EMB 2014<sup>646</sup>) erhobenen Eigenmitteln gehören Agrarabgaben, Zölle, Mehrwertsteuereinnahmen, BNE-Einnahmen sowie weitere Eigenmittel, die durch das in Art. 311 AEUV geregelte Verfahren festgelegt werden können (Art. 311 UAbs. 3 S. 2 AEUV; Art. 2 Abs. 2 EMB 2014).<sup>647</sup> Auf Grundlage des Art. 2 Abs. 3 EMB 2014 behalten die Mitgliedstaaten 20% der erhobenen Eigenmittel des Art. 2 Abs. 1 lit. a EMB 2014 als Erhebungskosten ein und überweisen die verbleibenden 80% an die Union. In dem Fall, dass die Mitgliedstaaten dem Abgabepflichtigen unionsrechtswidrig

---

643 Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2011:701 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 125ff.

644 Vgl. Teil 2: B.I.4.c).cc), S. 195.

645 *Schoo*: Art. 311 AEUV, in: Schwarze/Becker, et al., EU-Kommentar, Rn. 1-3.

646 Beschluss (2014/335/EU, EURATOM) des Rates vom 26.05.2014 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, ABl. 2014 L 168/105; ersetzt Beschluss (2007/436/EG, EURATOM) des Rates über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften, ABl. 2007 L 163/17.

647 *Magiera*: Art. 311 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 16ff.

erhobene Eigenmittel erstatten müssen, haben sie nach den Eigenmittelregelungen keine Möglichkeit, sich hinsichtlich der Verzinsung der Eigenmittelbeträge an der Union schadlos zu halten.<sup>648</sup> Diese fehlende Vorschrift könnte als Argument herangezogen werden, um gleichermaßen eine Verpflichtung zur Zahlung von Zinsen auf Erstattungsbeträge der Mitgliedstaaten gegenüber dem Erstattungsberechtigten abzulehnen. Dies würde zu einer Beschränkung des Zinsanspruchs auf Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben führen, wenn es sich bei den ursprünglich erhobenen Abgaben um Eigenmittel der Union handelt.

Dabei könnte zunächst der im Rahmen des Erstattungsanspruchs entwickelte Rechtsgedanke der Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte herangezogen werden. In diesen Fällen wird der Erstattungsanspruch zugunsten des ursprünglichen Abgabenschuldners ausgeschlossen, wenn dieser aufgrund der Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte durch die Erstattung ungerechtfertigt bereichert wäre.<sup>649</sup> In dem Fall der fehlenden Möglichkeit der Mitgliedstaaten, hinsichtlich der Zinszahlung an den Erstattungsberechtigten auf die Union Rückgriff zu nehmen, liegt jedoch nicht auf Seiten des Erstattungsberechtigten, sondern auf Seiten der Union eine ungerechtfertigte Bereicherung vor. Der Union steht der Großteil der erhobenen Eigenmittelbeträge zur Verfügung, bis diese eventuell später wieder erstattet und verzinst werden müssen.<sup>650</sup> Ob diese Beträge jedoch der Union als deren Eigenmittel oder den Mitgliedstaaten zur Verfügung stehen, darf aus Gründen der Gleichbehandlung im Verhältnis zum Erstattungsberechtigten keinen Unterschied machen. Vielmehr kommt es nur darauf an, ob sich die Zinsen unmittelbar aus den Erstattungsbeträgen ergeben.<sup>651</sup> Eine gegenüber dem Erstattungsberechtigten wirkende Beschränkung des Zinsanspruchs auf Erstattungsbeträge, die als Eigenmittel der Union erhoben worden sind, ist aus diesem Grund auszuschließen.<sup>652</sup>

Das Problem verlagert sich in der Konsequenz auf das Verhältnis zwischen der Union und den Mitgliedstaaten. Der EuGH hat entschieden, dass sich auch die Union den Grundsätzen der ungerechtfertigten Bereicherung nicht entziehen kann, wenn ihr durch eine natürliche oder juristische Person zu Last gelegt werde,

---

648 Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2011:701 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 122, 130ff.

649 Vgl. Teil 2: B.III.1.a).bb).(3), S. 220.

650 Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2011:701 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 126f.

651 Vgl. zu diesem Erfordernis Teil 2: B.III.1.b), S. 221.

652 So im Ergebnis auch EuGH, Urt. v. 27.09.2012, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2012:591 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 64ff.

sie habe sich zu deren Lasten ungerechtfertigt bereichert.<sup>653</sup> Die Eigenmittelvorschriften sind daher entweder an die Rechtsprechung des EuGH anzupassen oder die Zinsregelung des Art. 12 Abs. 1 der EigenmittelVO 609/2014<sup>654</sup> ist analog auch auf die Verzinsung der Erstattungsbeträge gegenüber der Union zugunsten der Mitgliedstaaten anzuwenden. Hinsichtlich der Höhe würde der Vorschlag der Generalanwältin *Sharpston* zur Einführung einer Quotenregelung, die die ursprüngliche Aufteilung der Eigenmittel von 25% (nach EMB 2014: 20%) für die Mitgliedstaaten zu 75% (nach EMB 2014: 80%) für die Union widerspiegelt,<sup>655</sup> einen angemessenen Ausgleich schaffen.

Auf diese Weise könnte insbesondere vor dem Hintergrund hoher Zinsbeträge neben der Gleichbehandlung der Erstattungspflichtigen auch der Zweck des Eigenmittelsystems gewahrt werden, der die Belastung und Beteiligung der Mitgliedstaaten auch in dieser Hinsicht entsprechend ausgleichen soll.

## **(2) Übertragbarkeit der zeitlichen Beschränkungen des Erstattungsanspruchs auf die Zinszahlung**

Der EuGH hat im Rahmen des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs Verjährungsfristen sowie zeitliche Ausschlussregelungen gebilligt, die regelmäßig zur Folge haben, dass der Anspruch auf nationaler Ebene nur für einen begrenzten Zeitraum durchgesetzt werden kann.<sup>656</sup> Die Übertragung dieser Grundsätze auf die Durchführung des unionsrechtlichen Zinsanspruchs kann dabei nur bedingt erfolgen. Ein Anspruch auf Verzinsung der Erstattungsbeträge kann nur bestehen, soweit die Durchführung der Erstattung selbst nicht an den anerkannten zeitlichen Beschränkungen scheitert. Werden die zeitlichen Grenzen der Durchführung der Erstattung dagegen eingehalten und gäbe es für die Durchsetzung der Verzinsung

---

653 EuGH, Urt. v. 16.12.2008, Rs. C-47/07 P, Slg. 2008, I-9761 (Masdar/Kommission), Rn. 45-47; vgl. dazu schon Teil 2: B.I.4.c).cc), S. 195.

654 VO (609/2014/EU, EURATOM) des Rates vom 26.05.2014 zur Festlegung der Methoden und Verfahren für die Bereitstellung der traditionellen, der MwSt.- und der BNE-Eigenmittel sowie der Maßnahmen zur Bereitstellung der erforderlichen Kassenmittel, ABl. 2014 L 168/39 und VO (608/2014/EU, EURATOM) des Rates vom 26.05.2014 zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen für das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, ABl. 2014 L 168/29 als neugefasste Nachfolgeregelungen der VO (1150/2000/EG, EURATOM) des Rates vom 22.05.2000 zur Durchführung des Beschlusses 94/728/EG, EURATOM über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften, ABl. 2000 L 130/1.

655 Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2011:701 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 133ff.

656 Vgl. Fn. 600-603.

selbst nochmals entsprechende zeitliche Einschränkungen, müsste der Erstattungsberechtigte für die Durchsetzung des Zinsanspruchs eine doppelte Beschränkungsmöglichkeit hinnehmen, obwohl der Zinsanspruch allein schon durch die Beschränkung des Erstattungsanspruchs ausgeschlossen werden kann. Dies spricht für die Annahme, dass zeitliche Beschränkungen in Bezug auf die Durchsetzung des Zinsanspruchs im Regelfall nicht zulässig sind, soweit der Erstattungsanspruch unter Einhaltung dieser Regelungen durchgesetzt werden kann.

Im Ergebnis haben diese für die Erstattung geltenden Regelungen regelmäßig dieselben, wenn auch mittelbaren Auswirkungen auf die Durchführung des Zinsanspruchs, wie sie für die Durchführung der Erstattung Anwendung finden. Soweit die Verzinsung nicht in einem erheblichen Maße zeitversetzt zu der Erstattung geltend gemacht wird, sollten zugunsten des Effektivitätsprinzips keine zusätzlichen zeitlichen Beschränkung dazu führen, dass zwar die Erstattung, nicht jedoch die Verzinsung dieser Erstattungsbeträge durchgesetzt werden kann.

Etwaige zeitliche Beschränkungen der Durchführung des unionsrechtlichen Zinsanspruchs können wie im Rahmen der Durchführung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs über das Prinzip der Rechtssicherheit gerechtfertigt werden.<sup>657</sup>

### **(3) Verfahrensrechtliche Beschränkungen**

Verfahrensrechtliche Beschränkungen bestehen in Bezug auf die Durchsetzung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs hauptsächlich darin, dass Beweisregelungen in Form von Beweislastvorschriften oder Beweismittelbeschränkungen, vom Steuerpflichtigen zu erfüllende Mitwirkungspflichten oder Erschwernisse bei der Antragstellung im Ausland dazu führen können, dass der Anspruch gar nicht oder unter erschwerten Bedingungen durchgesetzt werden kann. Die hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Beschränkungen des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs entwickelten Grundsätze sind auf den unionsrechtlichen Zinsanspruch übertragbar, soweit es sich um verfahrensrechtlich zu erfüllende Voraussetzungen handelt, die speziell zur Durchführung des Zinsanspruches eingefordert werden. In allen anderen Fällen kann für die Durchführung des Zinsanspruches auf die im Rahmen der Erstattung erbrachten verfahrensrechtlichen Voraussetzungen zurückgegriffen werden.

Die Rechtfertigung dieser Beschränkungen verfahrensrechtlicher Art des Zinsanspruches erfolgt wie im Rahmen des Erstattungsanspruchs durch das Prinzip der Rechtssicherheit, der Sicherstellung eines ordnungsgemäßen Verfahrens sowie

---

<sup>657</sup> Vgl. für die zeitliche Beschränkung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs und seine Rechtfertigung Teil 2: B.III.1.a).bb).(1), S. 218.

bezüglich der Mitwirkungspflichten durch die Aufrechterhaltung einer wirksamen Steueraufsicht als zwingender Allgemeinwohlgrund.<sup>658</sup>

### **e) Abschließende Feststellung der Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Zinsanspruchs auf Erstattungsbeträge**

Aus der Rechtsprechung zu der Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben ergeben sich im Ergebnis folgende Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Zinsanspruchs:

#### **Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben**

- A. Voraussetzungen:
  - I. Bestehen eines durchsetzbaren unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs
    - 1. Sachlicher Anwendungsbereich:
      - a) Erstattungsanspruch wegen rechtswidrig erhobener Abgaben aufgrund einer
        - ungültigen europäischen Verordnung
        - nationalen Norm: Nicht richtlinienkonform umgesetzt/gegen Grundfreiheit verstoßend
      - b) Im europäischen Recht kodifizierte Erstattungsnorm
      - c) Sonderfall: Unionsrechtswidrige vorzeitige Fälligkeit einer Steuer
    - 2. Keine Beschränkungen oder Ausschluss des Erstattungsanspruchs
  - II. Unmittelbarkeitskriterium
  - III. Keine Beschränkungen
    - 1. Verfahrensrechtliche Beschränkungen
    - 2. Ausnahmsweise: Zeitliche Beschränkungen
- B. Rechtsfolgen:
  - I. Zeitraum der Verzinsung: Tag der Abgabenerhebung bis zum Tag der Erstattung
  - II. Mitgliedstaatliche Regelung der Zinsmodalitäten
    - 1. Zinshöhe
    - 2. Berechnungsgrundlage der Zinsen

**Abbildung 2:** Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Zinsanspruchs (*Eigene Darstellung*)

---

658 Vgl. für die verfahrensrechtliche Beschränkung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs und seine Rechtfertigung Teil 2: B.III.1.a).bb).(2), S. 219.

## 2. Dogmatische Einordnung des Zinsgrundsatzes

Nach der Herausarbeitung der Voraussetzungen der Verzinsung von Erstattungsbeträgen, die aufgrund einer unionsrechtswidrigen Abgabenerhebung gezahlt werden müssen, ist dieser Grundsatz nun dogmatisch einzuordnen und von dem europäischen Staatshaftungs- bzw. Schadensersatzanspruch abzugrenzen. Im Rahmen der normativen Herleitung ist neben der in der Rechtsprechung zum Zinsanspruch thematisierten Herleitung insbesondere auf das Recht auf eine gute Verwaltung nach Art. 41 GrCh als mögliche verfassungsrechtliche Rückbindung dieses Anspruchs einzugehen.

Die Gewährung von Zinsen auf Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben stellt einen selbstständigen, von der Erstattung als Hauptanspruch abhängigen Anspruch auf Verzinsung dieser Erstattungsbeträge dar<sup>659</sup> und ist als ein durch den EuGH entwickelter allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts<sup>660</sup> einzuordnen. Als solcher ist er Teil des Primärrechts der Union,<sup>661</sup> das Maßstab für die Rechtmäßigkeit des Sekundärrechts ist.<sup>662</sup>

### a) Abgrenzung zum europäischen Schadensersatzanspruch

Neben der Rückzahlung unionsrechtswidrig erhobener Abgabebeträge und deren Verzinsung unter den Voraussetzungen eines Erstattungs- und Zinsanspruchs

---

659 Nach Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 55 handelt es sich bei dem Anspruch, für die mangelnde Verfügbarkeit des Geldes Zinsen geltend machen zu können, um eine Verpflichtung des jeweiligen Mitgliedstaates, die akzessorisch zur Erstattung der Hauptschuld ist.

660 So ausdrücklich Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 4f., 21, 25; Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2011:701 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 131; anders als die Entwicklung der allgemeinen Rechtsgrundsätze, die methodisch im Wege einer wertenden Rechtsvergleichung der mitgliedstaatlichen Rechts- und Verfassungsordnungen erfolgt, beziehen sich die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts auf Thematiken, die dem System des Unionsrechts eigen sind und auch nur in diesem Zusammenhang entwickelt werden, *Gaitanides*: Art. 19 EUV, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 20ff.; *Schwarze, Wunderlich*: Art. 19 EUV, in: Schwarze/Becker, et al., EU-Kommentar, Rn. 23f.

661 *Geismann*: Art. 288 AEUV, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 25.

662 *Ruffert*: Art. 288 AEUV, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Rn. 8f.; *Geismann*: Art. 288 AEUV, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 26; *Nettesheim*: Art. 288 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 226; das Sekundärrecht ist im Lichte des Primärrechts auszulegen, vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 18.09.2003, Rs. C-168/01, Slg. 2003, I-9409 (Bosal), Rn. 26; Urt. v. 05.07.1967, Rs. C-1/67, Slg. 1967, 235 (Ciechelsky), S. 250.

können auch im Rahmen eines unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruchs Zinsen auf Entschädigungsbeträge gewährt werden, die sich aus der Rückzahlung zu Unrecht gezahlter Abgaben in Form des Schadensersatzes ergeben.<sup>663</sup> Die Notwendigkeit der Abgrenzung dieser beiden Institute des Anspruchs auf Erstattung und der Verzinsung von der Schadensersatzhaftung zeigt sich insbesondere daran, dass im Rahmen der *Rs. Metallgesellschaft u.a.* sowie der *Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation* parallel die Voraussetzungen eines Erstattungsanspruchs sowie eines Schadensersatzanspruchs angesprochen werden und es dem in dem jeweiligen Fall betroffenen Mitgliedstaat freigestellt wird, über welchen dieser Ansprüche die dem Wirtschaftsbeteiligten zugesprochenen Beträge auf nationaler Ebene gewährt werden.<sup>664</sup> Diese parallele Prüfung der beiden in Frage kommenden Ansprüche hatte die Feststellung des EuGH zur Konsequenz, dass mögliche Zinsansprüche auf Grundlage der Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgabenbeträge sowohl im Rahmen eines Erstattungs- als auch eines Schadensersatzanspruchs geltend gemacht werden können und sich in diesem Sinne nicht gegenseitig ausschließen.<sup>665</sup>

Bezüglich einer unionsrechtswidrig vorzeitigen Fälligkeit einer Steuer im Rahmen der *Rs. Metallgesellschaft u.a.* sprach sich Generalanwalt Fennelly für einen Anspruch auf Zinsen auf Grundlage eines Erstattungsanspruchs aus, der einem Zinsanspruch näher stehe als einem Entschädigungsanspruch.<sup>666</sup> Dieser Ansicht schloss sich Generalanwalt Geelhoed in seinem Schlussantrag zu der *Rs. Test Claimants in the FII Litigation Group* an.<sup>667</sup> Auch Generalanwalt Wathelet bewertete in dem konkreten Fall der *Rs. Irimie* das Verlangen der Klägerin als Erstattungsklage, betonte jedoch, dass es nicht dem EuGH obliege, die Klage als

---

663 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 130f.; *Ruffert*: Art. 340 AEUV, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Rn. 29ff.

664 EuGH, Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), Rn. 202ff. bzgl. des Erstattungsanspruchs, Rn. 209ff. bzgl. des Schadensersatzanspruchs; Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (*Metallgesellschaft u.a.*), Rn. 82ff. bzgl. des Erstattungsanspruchs, Rn. 90ff. bzgl. des Schadensersatzanspruchs.

665 EuGH, Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), Rn. 201; Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (*Metallgesellschaft u.a.*), Rn. 81, 90, 96; Urt. v. 14.01.1997, verb. Rs. C-192/95 bis C-218/95, Slg. 1997, I-165 (Comateb), Rn. 34.

666 Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (*Metallgesellschaft u.a.*), Rn. 52; vgl. für die staatshaftungsrechtliche Perspektive dieser Entscheidung *Tietjen*: Das System des gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsrechts, S. 63ff.

667 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), Rn. 131f.; vgl. für die staatshaftungsrechtliche Perspektive dieser Entscheidung *Tietjen*: Das System des gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsrechts, S. 70ff.

Erstattungs- oder Schadensersatzklage einzustufen.<sup>668</sup> Hilfsweise prüfte er auch in diesem Fall die Voraussetzungen eines Schadensersatzanspruchs.<sup>669</sup> Dagegen kommt ein Staatshaftungsanspruch insbesondere dann in Betracht, wenn unionsrechtswidrig erhobene Steuern nicht erstattet werden und aus dieser Nicht-Erstattung entsprechende Schäden geltend gemacht werden.<sup>670</sup>

Die Voraussetzungen und Rechtsgrundlagen für die Gewährung eines solchen Schadensersatzanspruchs wurden durch den EuGH insbesondere in der *Rs. Francovich*<sup>671</sup> sowie der *Rs. Brasserie du Pêcheur und Factortame*<sup>672</sup> entwickelt und herausgearbeitet.<sup>673</sup> Eine Haftung der Mitgliedstaaten bei Verletzung des Unionsrechts in Form der Verpflichtung, dem Geschädigten eine entsprechende Entschädigung zu gewähren, setzt die Verletzung einer dem Schutz der Interessen des Geschädigten dienenden Norm, einen hinreichend qualifizierten Verstoß sowie einen durch den Verstoß gegen das Unionsrecht verursachten Schaden voraus.<sup>674</sup> Der Schaden ist grundsätzlich nicht nur verzinsungsfähig,<sup>675</sup> sondern hat in An-

---

668 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-565/11, EU:C:2012:803 (Irimie), Rn. 19ff.

669 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-565/11, EU:C:2012:803 (Irimie), Rn. 31ff.

670 Dazu *Thömmes*: Staatshaftungsansprüche durch Nicht-Erstattung unionsrechtswidriger Kapitalertragsteuer, in: IStR 2012, 777 auf Grundlage von EuGH, Urt. v. 20.10.2011, Rs. C-284/09, Slg. 2011, I-9879 (Kommission/Deutschland).

671 EuGH, Urt. v. 19.11.1991, verb. Rs. C-6/90, C-9/90, Slg. 1991, I-5357 (Francovich), Rn. 38ff.; vgl. dazu *Walbroeck*: Treaty Violations and Liability of Member States, in: Heukels/McDonnell (Hrsg.), *The Action for Damages in Community Law*, S. 311ff.

672 EuGH, Urt. v. 05.03.1996, verb. Rs. C-46/93, C-48/93, Slg. 1996, I-1029 (Brasserie du Pêcheur und Factortame), Rn. 51ff.; vgl. auch Urt. v. 30.09.2003, Rs. C-224/01, Slg. 2003, I-10239 (Köbler); Urt. v. 08.10.1996, verb. Rs. C-178/94, C-179/94, C-188-190/94, Slg. 1996, I-4845 (Dillenkofer); Urt. v. 23.05.1996, Rs. C-5/94, Slg. 1996, I-2553 (Hedley Lomas).

673 Dazu *Ossenbühl, Cornils*: Staatshaftungsrecht, S. 600f.

674 *Oppermann, Classen, Nettesheim*: Europarecht, § 14, Rn. 14ff.; *Ossenbühl, Cornils*: Staatshaftungsrecht, S. 605ff.

675 EuG, Urt. v. 10.02.2004, verb. Rs. T-215/01, T-220/01, T-221/01, Slg. 2004, II-587 (Calberson GE), Rn. 145 bezüglich des Zinssatzes, den das Gericht in diesen Fällen auf zwei Prozentpunkte über dem anzuwendenden Zinssatz der EZB für Hauptrefinanzierungsgeschäfte festgelegt hat (einschbar unter <https://www.ecb.europa.eu/stats/monetary/rates/html/index.en.html>, zuletzt abgerufen am: 17.01.2020); EuGH, Urt. v. 26.06.1990, Rs. C-152/88, Slg. 1990, I-2477 (Sofrimport), Rn. 31f.; Urt. v. 04.10.1979, verb. Rs. C-241/78, C-242/78, C-245-250/78, Slg. 1979, 3017 (DGV), Rn. 21f.; Urt. v. 04.10.1979, Rs. C-238/78, Slg. 1979, 2955 (Ireks-Arkady GmbH), Rn. 19f.; zur Beantragung von Zinsseszinsen EuG, Urt. v. 17.03.2005, Rs. T-160/03, Slg. 2005, II-981 (AFCon Management Consultants u.a.), Rn. 131ff.; ausführlich dazu *van Casteren*: Article 215(2) EC and the

lehnung an Art. 340 Abs. 2 AEUV und die jeweiligen mitgliedstaatlichen Regelungen einen vergleichsweise umfangreichen Anwendungsbereich, der neben dem Ersatz materieller Schäden beispielsweise auch den Ersatz immaterieller Schäden<sup>676</sup> und des entgangenen Gewinns<sup>677</sup> umfassen kann.<sup>678</sup> Die Voraussetzungen dieses ungeschriebenen unionsrechtlichen Anspruchs<sup>679</sup> orientieren sich damit weitgehend an denen der außervertraglichen Haftung der EU nach Art. 340 Abs. 2 AEUV<sup>680</sup> (vgl. auch Art. 41 Abs. 3 GrCh).

Die Voraussetzungen eines Erstattungsanspruchs und einer Verzinsung dieser Erstattungsbeträge stellen niedrigere Anforderungen als die eines Schadensersatzanspruchs im Rahmen der mitgliedstaatlichen Haftung. Dafür beschränkt sich der Erstattungsanspruch allein auf die Rückzahlung der zu Unrecht entrichteten Beträge und einer entsprechenden Verzinsung, während die mitgliedstaatliche Haftung einen umfangreichen Ersatz erlittener Schäden zulässt.<sup>681</sup> Handelt es sich um den Sonderfall, dass eine im europäischen Recht kodifizierte Erstattungsnorm für eine eventuelle Verzinsung der Erstattungsbeträge zugrunde gelegt wird, liegt der Fokus naturgemäß auf der Durchsetzung eines entsprechenden Erstattungsanspruchs.<sup>682</sup>

---

Question of Interest, in: Heukels/McDonnell (Hrsg.), *The Action for Damages in Community Law*, der eine einheitliche Festlegung von Zinssätzen auf Unionsebene anregt, S. 205.

676 EuGH, Urt. v. 14.05.1998, Rs. C-259/96 P, Slg. 1998, I-2915 (De Nil), Rn. 25ff.; EuG, Urt. v. 09.12.2010, Rs. T-526/08 P, EU:T:2010:506 (Strack), Rn. 219f.; Urt. v. 28.01.1999, Rs. T-230/95, Slg. 1999, II-123 (BAI), Rn. 38; Urt. v. 17.12.1998, Rs. T-203/96, Slg. 1998, II-4239 (Embassy Limousines), Rn. 108.

677 EuGH, Urt. v. 27.01.2000, verb. Rs. C-104/89, C-37/90, Slg. 2000, I-203 (Mulder u.a.), Rn. 59ff.; EuG, Urt. v. 27.11.2007, verb. Rs. T-3/00, T-337/04, Slg. 2007, II-4779 (Pitsiorlas), Rn. 299ff.

678 Der Schadensumfang und -begriff bei der mitgliedstaatlichen Haftung orientiert sich an dem des Art. 340 AEUV, *Berg*: Art. 340 AEUV, in: Schwarze/Becker, et al., *EU-Kommentar*, Rn. 101.

679 *Gellermann*: Art. 340 AEUV, in: Streinz, *EUV/AEUV*, Rn. 39ff.; *Ruffert*: Art. 340 AEUV, in: Calliess/Ruffert, *EUV/AEUV*, Rn. 2; *Oppermann, Classen, Nettesheim*: *Europarecht*, § 14, Rn. 11.

680 *Oppermann, Classen, Nettesheim*: *Europarecht*, § 14, Rn. 14; *Augsberg*: Art. 340 AEUV, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Rn. 8, 99, zu den Unterschieden dieser Haftung der Mitgliedstaaten zu den Voraussetzungen der Haftung der Union Rn. 100.

681 *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 131.

682 So etwa im Falle des Art. 116 Abs. 6 UZK, vgl. Teil 3, S. 247.

## **b) Normative Herleitung des Zinsanspruchs**

Hinsichtlich der normativen Herleitung des Zinsanspruchs auf Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben ist zunächst auf die einschlägige Rechtsprechung einzugehen, in der Ausführungen zu der Herleitung dieses Anspruchs zu finden sind. Aufgrund der Abhängigkeit des Zinsanspruchs von dem unionsrechtlichen Erstattungsanspruch ist außerdem denkbar, die Herleitung des Erstattungsanspruchs auch dem Zinsanspruch zugrunde legen zu können. Weiterhin könnte sich eine verfassungsrechtliche Rückbindung dieses Anspruchs aus dem in Art. 41 GrCh verankerten Recht auf eine gute Verwaltung ergeben.

### **aa) Herleitung in der Rechtsprechung**

Der EuGH zog in der *Rs. Metallgesellschaft u.a.* und der *Rs. Test Claimants in the FII Group Litigation* zunächst den in diesen Entscheidungen festgestellten Verstoß gegen die Grundfreiheiten heran, um den Anspruch auf Verzinsung zu begründen.<sup>683</sup> Im Rahmen des Schlussantrages in der *Rs. Littlewoods Retail Ltd u.a.* leitete Generalanwältin Trstenjak sowohl die Erstattungs- als auch die Zinspflicht aus den „Bestimmungen des Unionsrechts [ab], nach denen die erhobenen Abgaben verboten sind“.<sup>684</sup> Schließlich wird dem Zinsanspruch in dem Schlussantrag der *Rs. Zuckerfabrik Jülich* das Rechtsinstitut der ungerechtfertigten Bereicherung zugrunde gelegt.<sup>685</sup>

### **bb) Herleitung des Erstattungsanspruchs als Grundlage für den Zinsanspruch**

Als den Erstattungsanspruch erweiternden Zinsanspruch könnte dessen Herleitung auf den rechtlichen Grundlagen basieren, aus denen auch der unionsrechtliche Erstattungsanspruch abgeleitet<sup>686</sup> wird. Eine solche parallele Herleitung des Erstattungs- wie auch des Zinsanspruchs wird durch den Schlussantrag in der *Rs. Littlewoods Retail Ltd u.a.* indiziert, indem sich beide Ansprüche aus den Best-

---

683 EuGH, Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (*Metallgesellschaft u.a.*), Rn. 77, 82ff.; Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), Rn. 204ff.

684 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-591/10, EU:C:2012:9 (*Littlewoods Retail Ltd u.a.*), Rn. 30.

685 Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2011:701 (*Zuckerfabrik Jülich u.a.*), Rn. 125ff. mit Verweis auf EuGH, Urt. v. 16.12.2008, Rs. C-47/07 P, Slg. 2008, I-9761 (*Masdar/Kommission*), Rn. 44; dazu auch *Williams*: Unjust Enrichment and Public Law, S. 232ff. in Bezug auf das Institut der ungerechtfertigten Bereicherung im Rahmen der Rechtsfolgenbeseitigung.

686 Vgl. Teil 2: A.I.3.b), S. 161.

immungen des Unionsrecht ergäben, nach denen die zu Unrecht erhobenen Abgaben verboten seien.<sup>687</sup> Dies entspricht im Wesentlichen den Ausführungen in der *Rs. Deville*, in der die Erstattungspflicht „aus der unmittelbaren Wirkung der Gemeinschaftsbestimmung, die verletzt worden ist“<sup>688</sup> hergeleitet wird. Wird davon ausgegangen, dass die Herleitung des Erstattungsanspruchs auf den Zinsanspruch übertragen werden kann, kommt für die Herleitung des Zinsanspruchs außerdem die Mitwirkungs- und Loyalitätspflicht der Mitgliedstaaten nach Art. 4 Abs. 3 UAbs. 2 EUV<sup>689</sup> in Betracht.

Wird der unionsrechtliche Erstattungsanspruch als Teilbereich des unionsrechtlichen Rechtsfolgenbeseitigungsanspruchs gesehen,<sup>690</sup> könnte weiterhin darüber nachgedacht werden, dem Zinsanspruch als von der Erstattung als Hauptanspruch abhängigen Grundsatz die normative Herleitung des unionsrechtlichen Folgenbeseitigungsanspruchs<sup>691</sup> zugrunde zu legen.

### **cc) Herleitung aus Art. 41 GrCh (Recht auf eine gute Verwaltung)**

Die GrCh wird seit dem Inkrafttreten des Vertrages von Lissabon über Art. 6 Abs. 1, 3 EUV als allgemeine und zu den Verträgen rechtlich gleichrangige Charta anerkannt.<sup>692</sup> Ist ihr Anwendungsbereich über Art. 51 GrCh eröffnet, erstreckt sie sich grundsätzlich auf alle Unionshandlungen sowie auf Handlungen der Mitgliedsstaaten, soweit sie Unionsrecht durchführen.

Art. 41 GrCh gewährleistet eine Reihe von Rechten, die einerseits im Rahmen des Konzeptes einer „guten Verwaltung“ durch die Anforderungen an das Verwaltungsverfahren und -entscheidungen in Form der Unparteilichkeit, der Gerechtigkeit und der angemessenen Frist konkretisiert werden (Art. 41 Abs. 1 GrCh).<sup>693</sup> Andererseits werden Anhörungs- und Akteneinsichtsrechte (Art. 41 Abs. 2 lit. a, b GrCh), eine Entscheidungsbegründungspflicht (Art. 41 Abs. 2 lit. c GrCh),<sup>694</sup> eine außervertraglichen Haftung der Union (Art. 41 Abs. 3 GrCh, vgl. auch Art. 340 AEUV) sowie eine Sprachengarantie (Art. 41 Abs. 4 GrCh, vgl. auch

---

687 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-591/10, EU:C:2012:9 (Littlewoods Retail Ltd u.a.), Rn. 30.

688 EuGH, Urt. v. 29.06.1988, Rs. C-240/87, Slg. 1988, 3513 (*Deville*), Rn. 11.

689 EuGH, Urt. v. 27.03.1980, Rs. C-61/79, Slg. 1980, 1205 (*Denkavit Italiana*), Rn. 25.

690 Vgl. Teil 2: A.I.1.a), S. 157.

691 Vgl. Teil 2: A.I.1.b), S. 158.

692 *Kingreen*: Art. 6 EUV, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Rn. 12.

693 *Ruffert*: Art. 41 GrCh, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Rn. 10ff.; *Galetta*: Inhalt und Bedeutung des europäischen Rechts auf eine gute Verwaltung, in: EuR 2007, 57, S. 58f.

694 Ausführlich zu den einzelnen Rechten des Art. 41 Abs. 2 GrCh *Classen*: Gute Verwaltung im Recht der Europäischen Union, S. 235ff.

Art. 24 Abs. 4 AEUV) ausdrücklich geregelt. Soweit in eigenen Angelegenheiten betroffen, ist jede natürliche und juristische Person grundrechtsberechtigt.<sup>695</sup>

### (1) Grundrechtsbindung der Mitgliedstaaten

Gemäß des Art. 41 Abs. 1 GrCh sind an das Grundrecht auf eine gute Verwaltung allein die Unionsorgane gebunden. Entgegen der Aussage des Art. 51 Abs. 1 S. 1 GrCh entfaltet Art. 41 GrCh gegenüber den Mitgliedstaaten nach strenger Wortlautauslegung damit auch dann keine Bindungswirkung, wenn sie Unionsrecht durchführen.<sup>696</sup> Diese Formulierung des Art. 41 GrCh entspricht der historischen Auslegung dieses Grundrechts, nach der durch die Beschränkung des Anwendungsbereiches eine umfangreiche Harmonisierung der mitgliedstaatlichen Verwaltungsrechtsordnungen sowie ein erheblicher Einfluss des europäischen Rechts auf die sich teilweise stark unterscheidenden Verwaltungsrechtskulturen vermieden werden sollte.<sup>697</sup> Die vorzugswürdige weite Auslegung bezieht die Verpflichtung der Mitgliedstaaten entgegen des Wortlautes und seiner histori-

---

695 *Streinz*: Art. 41 GrCh, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 14; *Magiera*: Art. 41 GrCh, in: Meyer/Hölscheidt, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Rn. 8; *Jarass*: Art. 41 GrCh, in: Jarass, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Rn. 11f., der davon ausgeht, dass sich außerdem Personen des öffentlichen Rechts und die Mitgliedstaaten auf die Gewährleistungen des Art. 41 Abs. 1, 2 GrCh berufen können, anders *Galetta*, *Grzeszick*: Art. 41 GrCh, in: Stern/Sachs, Europäische Grundrechte-Charta, Rn. 30.

696 EuGH, Urt. v. 17.07.2014, verb. Rs. C-141/12, C-372/12, EU:C:2014:2081 (Y.S. u.a.), Rn. 67; so *Classen*: Gute Verwaltung im Recht der Europäischen Union, S. 81ff.; *Magiera*: Art. 41 GrCh, in: Meyer/Hölscheidt, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Rn. 9; vgl. auch *Grzeszick*: Das Grundrecht auf eine gute Verwaltung, Strukturen und Perspektiven des Charta-Grundrechts auf eine gute Verwaltung, in: EuR 2006, 161, S. 168; *Pfeffer*: Das Recht auf eine gute Verwaltung, S. 105; über die Rechtsprechung des EuGH, Urt. v. 08.05.2014, Rs. C-604/12, EU:C:2014:302 (N.), Rn. 49ff. gilt das Recht auf eine gute Verwaltung als allgemeiner (Rechts-)grundsatz des Unionsrechts jedoch auch für die Mitgliedstaaten, die Unionsrecht durchführen, *Ruffert*: Art. 41 GrCh, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Rn. 9, dazu auch *Laubinger*: Art. 41 GRCh (Recht auf eine gute Verwaltung) im Lichte des deutschen Verwaltungsrechts, in: Mehde/Ramsauer/Seckelmann (Hrsg.), Staat, Verwaltung, Information, S. 660f., der auf die mitgliedstaatliche Bindung an die allgemeinen Rechtsgrundsätze abstellt; vgl. dazu auch *Hofmann*, *Mihaescu*: The Relation between the Charter's Fundamental Rights and the Unwritten General Principles of EU Law, Good Administration as the Test Case, in: EuConst 2013, 73.

697 *Galetta*, *Grzeszick*: Art. 41 GrCh, in: Stern/Sachs, Europäische Grundrechte-Charta, Rn. 18ff.; *Kanska*: Towards Administrative Human Rights in the EU, Impact of the Charter of Fundamental Rights, in: ELJ 2004, 296, S. 309f.

schen Auslegung ein, soweit sie Unionsrecht durchführen. Diese extensive systematische Auslegung<sup>698</sup> wird vor allem mit der geteilten Verantwortungswahrnehmung<sup>699</sup> bzw. dem Grundsatz der Rechtsgemeinschaftlichkeit<sup>700</sup> begründet. Eine Beschränkung des Anwendungsbereiches des Art. 41 GrCh führe zu einer unzulässigen Differenzierung der im direkten Vollzug handelnden Unionsorgane- und Einrichtungen und der im indirekten Vollzug des Unionsrechts handelnden Mitgliedstaaten.<sup>701</sup> Da der Großteil der in Art. 41 GrCh enthaltenen Gewährleistungen durch die Rechtsprechung des EuGH als allgemeine Grundsätze des Unionsrechts anerkannt seien, würde eine solche Differenzierung zu einer Verkürzung des bereits durch die Rechtsgrundsätze erreichten Schutzniveaus führen.<sup>702</sup>

## **(2) Verfassungsrechtliche Rückbindung des Erstattungs- und Zinsgrundsatzes**

Als verfassungsrechtliche Verankerung des Grundsatzes der Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben kommt die Berücksichtigung des Grundsatzes der Erstattung und der Verzinsung über den nicht abschließenden Art. 41 Abs. 2 GrCh („insbesondere“)<sup>703</sup> in Betracht, sofern unter dieses Grundrecht nicht nur prozessuale Garantien,<sup>704</sup> sondern auch materielle

---

698 *Klatt*: Art. 41 GrCh, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 6; *Galetta*: Le champ d'application de l'article 41 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne sur le droit à une bonne administration, à propos des arrêts Cicala et M., in: Rev. Trimestrielle de Droit Européen 2013, 77, S. 79ff. mwN in Fn. 8, geht davon aus, dass der allgemeine Anwendungsbereich des Art. 51 Abs. 1 S. 1 GrCh auch auf Art. 41 Abs. 1, 2 GrCh Anwendung findet.

699 *Lais*: Das Recht auf eine gute Verwaltung unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, in: ZEuS 2002, 447, S. 457ff.; *Heringa, Verhey*: The EU Charter: Text and Structure, in: Maastricht J. Eur. & Comp. L. 2001, 11, S. 30.

700 *Rengeling, Szczekalla*: Grundrechte in der Europäischen Union, Rn. 1094f.

701 *Galetta*, in: EuR 2007, 57, S. 79f.

702 *Galetta*, in: EuR 2007, 57, S. 79f., die außerdem von einem *spill over effect* ausgeht, der bewirke, dass auch allgemeine Rechtsgrundsätze des Unionsrechts bzw. der dem Wortlaut nach für die Mitgliedstaaten nicht anwendbare Art. 41 GrCh auch dann die nationalen Rechtsordnungen beeinflusst, wenn die jeweiligen Regelungsbereiche gänzlich in die mitgliedstaatliche Kompetenz fallen.

703 *Magiera*: Art. 41 GrCh, in: Meyer/Hölscheidt, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Rn. 16; *Klatt*: Art. 41 GrCh, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 16.; vgl. *Bernsdorff, Borowsky*: Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union, S. 203f., 315f.

704 So *Jarass*: Art. 41 GrCh, in: Jarass, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Rn. 28; *Klatt*: Art. 41 GrCh, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 4, 11; *Galetta, Grzeszick*: Art. 41 GrCh, in: Stern/Sachs, Europäische Grundrechte-Charta, Rn. 56.

Gewährleistungen wie beispielsweise die Gebote der Rechtmäßigkeit, der Nichtdiskriminierung, der Verhältnismäßigkeit oder das Missbrauchsverbot gefasst werden.<sup>705</sup> An der Einbeziehung materieller Garantien wird kritisiert, dass diese zu einer „Überladung“ des Grundrechts führe, was den Verlust jeglicher Konturen des Rechts auf eine gute Verwaltung zu Folge hätte und auf diese Weise zu einem „Supergrundrecht“ mutieren würde.<sup>706</sup> Dem ist jedoch entgegenzusetzen, dass verfahrensrechtliche bzw. prozessuale Garantien ihre Wirksamkeit nur dann vollständig entfalten können, wenn die fundamentalen materiellrechtlichen Grundsätze, die der EuGH entwickelt hat und die teilweise in die Verträge Eingang gefunden haben,<sup>707</sup> ebenfalls eine verfassungsrechtliche Verankerung erfahren und damit auf demselben Niveau geschützt werden wie die zu deren Durchsetzung notwendigen verfahrensrechtlichen Garantien. Weiterhin kann Art. 41 GrCh aufgrund der unterschiedlich ausgestalteten verwaltungsrechtlichen Grundsätze in den Mitgliedstaaten die Funktion erfüllen, die fundamentalen verwaltungsrechtlichen Prinzipien, die den Mitgliedstaaten gemeinsam sind und die die staatlichen Entscheidungen gegenüber dem Bürger in einer besonderen Weise prägen, auf

---

705 So *Magiera*: Art. 41 GrCh, in: Meyer/Hölscheidt, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Rn. 16f., der hinsichtlich der materiellen Grundsätze dieses Grundrechts u.a. auf den Kodex für eine gute Verwaltungspraxis verweist und durch den Einbezug dieser Grundsätze und deren einheitlicher Anwendung insbesondere ein erhöhtes Maß an Rechtssicherheit sieht; *Streinz*: Art. 41 GrCh, in: Streinz, EUV/AEUV, Rn. 13, der sich ebenfalls auf den Kodex für eine gute Verwaltungspraxis (Europäischer Bürgerbeauftragter, Der Europäische Kodex für gute Verwaltungspraxis, verfügbar über die Seite des Europäischen Bürgerbeauftragten <https://www.ombudsman.europa.eu>, zuletzt abgerufen am: 17.01.2020) bezieht, dazu auch *Seitz*: Grundrechtsschutz durch Verfahrensrecht, Das Grundrecht auf eine gute Verwaltung und ein europäisches Verwaltungsverfahren, in: EuZW 2015, 273; *Martínez Soria*: Die Kodizes für gute Verwaltungspraxis, ein Beitrag zur Kodifikation des Verwaltungsverfahrenrechts der EG, in: EuR 2001, 682.

706 *Jarass*: Art. 41 GrCh, in: Jarass, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Rn. 28; *Frenz*: Handbuch Europarecht, Rn. 4586; *Laubinger*: Art. 41 GRCh (Recht auf eine gute Verwaltung) im Lichte des deutschen Verwaltungsrechts, in: Mehde/Ramsauer/Seckelmann (Hrsg.), Staat, Verwaltung, Information, S. 666.

707 So z.B. der in Art. 5 EUV verankerte Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, EuGH, Urt. v. 29.11.1956, Rs. C-8/55, Slg. 1955, 291 (Fédération Charbonnière), S. 311; Rechtssicherheit, EuG, Urt. v. 19.03.1997, Rs. T-73/95, Slg. 1997, II-381 (Oliveira), Rn. 38ff., 47f.; EuGH, Urt. v. 22.03.1961, verb. Rs. C-42/59, C-49/59, Slg. 1961, 111 (S.N.U.P.A.T.), S. 172; EuG, Urt. v. 24.04.1996, verb. Rs. T-551/93, T-231/94, T-232/94, T-233/94, T-234/94, Slg. 1996, II-247 (Industrias Pesqueras Campos u.a.), Rn. 53ff.; Schlussantrag, EuGH, Rs. C-63/93, Slg. 1996, I-569 (Duff u.a.), Rn. 23ff.; Vertrauensschutz, Schlussantrag, EuGH, Rs. C-63/93, Slg. 1996, I-569 (Duff u.a.), Rn. 23ff.; Gleichbehandlung, EuGH, Urt. v. 19.10.1977, verb. Rs. C-117/76, C-16/77, Slg. 1977, 1753 (Ruckdeschel u.a.), S. 1770; zum Grundsatz der Rechtmäßigkeit der Verwaltung vgl. Fn. 708; für eine Übersicht der prozessualen und materiellrechtlichen Grundsätze *Haibach*, in: NVwZ 1998, 456.

unionsrechtlicher Ebene zu bündeln und in der Folge jedenfalls im Rahmen der mitgliedstaatlichen Durchführung des Unionsrechts dazu führen, dass diese Grundsätze auf eine primärrechtliche Ebene angehoben und von allen nationalen Rechtssystemen anerkannt und angewendet werden müssen. Auf europäischer Ebene könnte daher über den nicht abschließenden Art. 41 Abs. 2 GrCh auf das Prinzip der Recht- bzw. Gesetzmäßigkeit der Verwaltung<sup>708</sup> abgestellt werden, aus dem unter anderem der unionsrechtliche Rechtsfolgenbeseitigungsanspruch hergeleitet wird. Der unionsrechtliche Erstattungsanspruch als dessen Teilbereich<sup>709</sup> fiel damit wie der Zinsanspruch als abhängige Erweiterung des Erstattungsanspruchs über diese „Herleitungskette“ in den Schutzbereich des Art. 41 GrCh. Je nach der zukünftigen Ausgestaltung und Weiterentwicklung des Art. 41 GrCh kommt möglicherweise auch eine direkte Herleitung des Erstattungs- sowie des Anspruchs auf Verzinsung der Erstattungsbeträge aus Art. 41 GrCh oder alternativ eine Herleitung aus dem in Art. 47 GrCh geregelten Grundsatz des effektiven Rechtsschutzes<sup>710</sup> in Betracht, soweit der unionsrechtliche Folgenbeseitigungsanspruch als Ausprägung des effektiven Rechtsschutzes<sup>711</sup> gesehen wird.

Insoweit kann die Grundlage des Anspruchs auf Erstattung und Verzinsung unionsrechtswidrig erhobener Abgabebeträge in den Gewährleistungen des Art. 41 GrCh gesehen werden und als durch den EuGH entwickelter Grundsatz seine verfassungsrechtliche Rückbindung erhalten.

---

708 Zum Prinzip der Gesetzmäßigkeit/Rechtmäßigkeit der Verwaltung auf europäischer Ebene vgl. nur EuGH, Urt. v. 22.03.1961, verb. Rs. C-42/59, C-49/59, Slg. 1961, 111 (S.N.U.P.A.T.), S. 172; vgl. auch Urt. v. 12.07.1957, verb. Rs. C-7/56, C-3/57 bis C-7/57, Slg. 1957, 85 (Algera), S. 117ff.; *Schwarze*: The Role of the European Court of Justice in Shaping Legal Standards for Administrative Action in the Member States, in: O’Keeffe (Hrsg.), *Judicial Review in European Union Law*, S. 449f.; *Schmahl*: Rechtsstaatlichkeit, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), *Europarecht*, Rn. 36ff.; *Haibach*, in: NVwZ 1998, 456, S. 459; *Rengeling*, in: VVDStRL 1994, 202, S. 228ff.; *Weber*: Das Verwaltungsverfahren, in: Schweitzer (Hrsg.), *Europäisches Verwaltungsrecht*, S. 73f.; *Grabitz*: Europäisches Verwaltungsrecht, Gemeinschaftsrechtliche Grundsätze des Verwaltungsverfahrens, in: NJW 1989, 1776, S. 1780ff.; *Kadelbach*: Allgemeines Verwaltungsrecht unter europäischem Einfluß, S. 119f. bezieht sich hinsichtlich der Rechtmäßigkeit der Verwaltung auf die *Rule of Law*; zur Herleitung des unionsrechtlichen Folgenbeseitigungsanspruchs vgl. Teil 2: A.I.1.b), S. 158; auch auf nationaler Ebene werden zum Teil sowohl der Erstattungsanspruch (*Götz*: Rückforderung von Subventionen, in: NVwZ 1984, 480, S. 480) als auch der Rechtsfolgenbeseitigungsanspruch (vgl. Fn. 423) aus dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung hergeleitet.

709 Vgl. Teil 2: A.I., S. 156.

710 Zum effektiven Rechtsschutz aus Art. 47 GrCh vgl. *Jarass*: Bedeutung der EU-Rechtsschutzgewährleistung für nationale und EU-Gerichte, in: NJW 2011, 1393.

711 Vgl. Teil 2: A.I.1.b), S. 158.

#### IV. Fazit

Im Rahmen der Darstellung und Bewertung der Rechtsprechung des EuGH zu der Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben hat sich gezeigt, dass der EuGH mit jeder Entscheidung neue Voraussetzungen geschaffen oder bestehende Erfordernisse für eine Verzinsung konkretisiert hat. Im Ergebnis erfordert die Verzinsung zunächst einen bestehenden und durchsetzbaren unionsrechtlichen Erstattungsanspruch und setzt die Unmittelbarkeit hinsichtlich der Steuerbeträge und der darauf basierenden Zinsbeträge voraus. Als Beschränkungen des Anspruchs kommen verfahrensrechtliche Regelungen in Betracht, soweit sie auf Vorgaben oder Dokumente bezogen sind, die spezifisch für die Durchsetzung des Zinsanspruchs benötigt werden. Zeitliche Beschränkungen sind grundsätzlich schon über die jeweiligen zeitlichen Beschränkungen des Erstattungsanspruchs abgegolten und können nur in Ausnahmefällen zusätzlich zur Anwendung kommen. Die Erstattung und Verzinsung von Eigenmitteln der Union haben keine Auswirkungen auf den Zinsanspruch selbst und können diesen damit auch nicht beschränken. Anders als noch in der anfänglichen Rechtsprechung des EuGH zu der Verzinsung von Erstattungsbeträgen vorausgesetzt, muss der Zinsanspruch außerdem nicht mehr als Hauptanspruch geltend gemacht werden. Auf Rechtsfolgeenseite entschied der EuGH, dass die Zinsen für den Zeitraum des Tages der Abgabenerhebung bis zum Tag der Erstattung gewährt werden müssen. Im Zuge der mitgliedstaatlichen Durchsetzung des Zinsanspruchs werden die Zinshöhe sowie die Berechnungsgrundlagen der Zinsen durch die jeweiligen nationalstaatlichen Vorschriften festgelegt, was jedoch aufgrund der potentiell stark divergierenden Beträge nicht unkritisch zu sehen ist. Es bleibt abzuwarten, ob der EuGH hierzu in Zukunft konkretere Vorgaben entwickelt.

In Zusammenhang mit der dogmatischen Einordnung des Zinsgrundsatzes war zunächst festzustellen, dass es sich bei dem Zinsanspruch um einen selbstständigen und von dem Erstattungsanspruch abhängigen Anspruch handelt, der einen durch den EuGH entwickelten allgemeinen unionsrechtlichen Grundsatz primärrechtlichen Ranges darstellt. Auf dieser Grundlage wurde die Herleitung des Zinsanspruchs diskutiert, die sich nach den Schlussanträgen der *Rs. Metallgesellschaft u.a.*, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, *Rs. Littlewoods Retail Ltd u.a.* und *Rs. Zuckerfabrik Jülich* entweder aus dem Verstoß gegen eine Grundfreiheit, direkt aus den Vorschriften, die die Abgabenerhebung verbieten, oder dem Institut der ungerechtfertigten Bereicherung ergibt. Aufgrund der Abhängigkeit des Zinsanspruchs von dem Erstattungsanspruch kommt außerdem in Betracht, die Herleitung des Erstattungsanspruchs auch für den Zinsanspruch heranzuziehen. Dies betrifft insbesondere den Rückgriff auf die sich aus Art. 4 Abs. 3 UAbs. 2 EUV ergebende mitgliedstaatliche Mitwirkungs- und Loyalitätspflicht

sowie die möglichen Herleitungswege des unionsrechtlichen Folgenbeseitigungsanspruchs, die über den unionsrechtlichen Erstattungsanspruch als dessen Teilbereich ebenfalls herangezogen werden könnten. Abschließend wurde diskutiert, ob das Recht auf gute Verwaltung aus Art. 41 GrCh als verfassungsrechtliche Verankerung des Zinsanspruchs in Betracht kommt. Dies wurde im Ergebnis auf Grundlage der Gewährleistungen des Art. 41 Abs. 2 GrCh bejaht.



## **Teil 3**

### **Der Anspruch auf Erstattungszinsen nach Art. 116 Abs. 6 UZK und seine Vereinbarkeit mit dem Zinsgrundsatz des EuGH**



## A. Unionsrechtliche Ebene

Bei der Zinsregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK handelt es sich um eine der wenigen unionsrechtlich kodifizierten Erstattungszinsregelungen<sup>712</sup>, die sich an dem durch den EuGH entwickelten Zinsanspruch auf Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben messen lassen muss. Dabei sind die Besonderheiten des jeweiligen Rechtsgebietes, das eine kodifizierte Erstattungszinsnorm beinhaltet, einzubeziehen. Eine solche Berücksichtigung der betroffenen rechtsbereichsspezifischen Merkmale kann gegebenenfalls dazu führen, dass eine Norm, die auf den ersten Blick dem Zinsgrundsatz des EuGH entgegensteht, nicht in dessen Anwendungsbereich fällt oder dem Grundsatz konform ausgelegt werden kann. Im umgekehrten Fall kann eine Prüfung der Vereinbarkeit des Zinsgrundsatzes des EuGH mit der jeweiligen Norm dazu führen, dass ihr Anwendungsbereich eingeschränkt wird oder gar von einer vollständigen Ungültigkeit der Regelung ausgegangen werden muss, soweit die kodifizierte Zinsnorm in den Anwendungsbereich des durch den EuGH entwickelten Zinsgrundsatzes fällt und eine dem Grundsatz konforme Auslegung nicht möglich erscheint.<sup>713</sup>

In Bezug auf die Erstattungszinsregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK ist daher im Folgenden zu prüfen, wie die Vorschrift zu dem Zinsgrundsatz des EuGH steht und welche Auswirkungen die zollrechtlichen Besonderheiten auf das Verhältnis

---

712 Art. 16 BeihilfeverfahrensVO (vgl. Fn. 629) bestimmt in seinem Abs. 2, dass die aufgrund eines Rückforderungsbeschlusses zurückzufordernde Beihilfe Zinsen umfasst, die nach einem von der Kommission festgelegten angemessenen Satz berechnet werden und von dem Zeitpunkt, ab dem die rechtswidrige Beihilfe dem Empfänger zur Verfügung stand, bis zu ihrer tatsächlichen Rückzahlung zahlbar sind. § 14 Abs. 1 MOG (Gesetz zur Durchführung der Gemeinsamen Marktorganisationen und der Direktzahlungen, Marktorganisationsgesetz vom 20.09.1995, BGBl. I S. 1146, ber. 2003 I S. 178, Neubekanntmachung 2017, BGBl. I S. 3746) regelt die Verzinsung von Ansprüchen auf Erstattung von Vergünstigungen sowie auf Beträge, die wegen Nichteinhaltung anderweitiger Verpflichtungen zu erstatten sind. Diese beiden Vorschriften regeln jedoch Erstattungsinsen, die zugunsten des jeweiligen Mitgliedstaates gezahlt werden müssen und nicht, wie im Rahmen der zollrechtlichen Erstattungszinsregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK, zulasten der jeweils zuständigen nationalen Zollbehörde entrichtet werden.

713 Vgl. zu dem Verhältnis eines durch den EuGH entwickelten allgemeinen Grundsatzes des Unionsrechts zum europäischen Sekundärrecht Teil 2: B.III.2., S. 234.; zu den Auslegungsgrundsätzen des Unionsrechts *Mayer*: Art. 19 EUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 53ff.; *Gaitanides*: Art. 19 EUV, in: von der Groben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 42ff.

des Art. 116 Abs. 6 UZK zu dem Zinsgrundsatz des EuGH haben. Zu berücksichtigen ist im Rahmen dieser Prüfung, dass der Zinsgrundsatz des EuGH von einer grundsätzlichen Verzinsung ausgeht, während Art. 116 Abs. 6 UZK in seinem UAbs. 1 einen Nichtverzinsungsgrundsatz enthält, der nur über die engen Voraussetzungen des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK durchbrochen werden kann. Die Grundannahmen des Zinsgrundsatzes des EuGH und der Regelung des Art. 116 Abs. 6 UZK stehen jedenfalls auf den ersten Blick widersprüchlich zueinander. Weiterhin ist der Zinsgrundsatz des EuGH nur für die Fälle der unionsrechtswidrig erhobenen Abgabenbeträge entwickelt worden. Art. 116 Abs. 6 UZK ist dagegen auf alle in den Art. 116-120 UZK geregelten Erstattungsfälle anwendbar,<sup>714</sup> wurde jedoch ursprünglich nur für die Abwicklung der Nacherhebungsfälle in die Vorgängerverordnungen des UZK<sup>715</sup> aufgenommen.<sup>716</sup> Aus diesen Gründen wird zunächst der Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK im Lichte des Zinsgrundsatzes des EuGH ausgelegt. Da Art. 116 Abs. 6 UZK nur in seinen UAbs. 2, 3 überhaupt eine Verzinsung zulässt, werden nachfolgend die Voraussetzungen einer Verzinsung von Erstattungsbeträgen des Art. 116 Abs. 6 UZK auf die im zweiten Teil dieser Arbeit herausgearbeiteten Voraussetzungen des Zinsgrundsatzes des EuGH<sup>717</sup> angewandt, um an den jeweils maßgeblichen Punkten die zollrechtlichen Besonderheiten einzubeziehen (I.). Aus dem Zusammenspiel der Auslegung des Nichtverzinsungsgrundsatzes des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK sowie der Regelungen der Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK ergeben sich schließlich die Konsequenzen für die Anwendbarkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK auf unionsrechtlicher Ebene (II.).

---

714 *Niestedt*: Art. 116 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 15.

715 Die Erstattungszinsnorm wurde erstmals in Art. 17a der Erstattungs-/ErlassVO (EWG, Nr. 1430/79) aufgenommen (für den Wortlaut dieser Regelung vgl. Fn. 160) und in leicht veränderter Form in Art. 241 ZK übertragen, der die Vorgängerregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK darstellt.

716 Zur Entstehungsgeschichte der Norm, die für die Abwicklung von Nacherhebungsfällen konzipiert wurde vgl. Teil 1:A.II.2.a).aa), S. 90.

717 Vgl. Teil 2: B.III.1.e), S. 233.

| Zinsgrundsatz des EuGH                                                                                                                          | Art. 241 ZK                                                                                                                                | Art. 116 Abs. 6 UZK                                                                                                                                      |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Anwendungsbereich</b><br>Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben                                                             | Auf alle zollrechtlichen Erstattungsfälle anwendbar, nach der Entstehungsgeschichte jedoch nur für Nacherhebungsfälle konzipiert           |                                                                                                                                                          |
| <b>Grundsatz</b><br>Verzinsung                                                                                                                  | Nichtverzinsung<br>(Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK)                                                                                              | Nichtverzinsung<br>(Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK)                                                                                                         |
| <b>A. Voraussetzungen</b>                                                                                                                       | Voraussetzungen einer Verzinsung nach Art. 241 UAbs. 1 S. 2 ZK                                                                             | Voraussetzungen einer Verzinsung nach Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK                                                                                     |
| I. Unionsrechtlicher Erstattungsanspruch                                                                                                        | Art. 236-239 ZK                                                                                                                            | Art. 116-120 UZK                                                                                                                                         |
| II. Unmittelbarkeitskriterium                                                                                                                   | –                                                                                                                                          | –                                                                                                                                                        |
| III. Beschränkungen <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Zeitliche Beschränkungen</li> <li>▪ Verfahrensrechtliche Beschränkungen</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Zeitlich: Mittelbar über Erstattungsfristen</li> <li>▪ Verfahrensrechtlich: Beweislast</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Zeitlich: Mittelbar über Erstattungsfristen, Art. 121 UZK</li> <li>▪ Verfahrensrechtlich: Beweislast</li> </ul> |
| <b>B. Rechtsfolge</b>                                                                                                                           |                                                                                                                                            |                                                                                                                                                          |
| I. Zeitraum der Verzinsung<br>Tag der Abgabenerhebung bis zum Tag der Erstattung                                                                | –                                                                                                                                          | Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 1 UZK: Tag, an dem die Dreimonatsfrist abläuft bis zum Tag der Erstattung                                                     |
| II. Zinshöhe<br>Mitgliedstaatliche Regelung                                                                                                     | Art. 241 UAbs. 2 ZK<br>Verweis auf mitgliedstaatliche Regelung                                                                             | Art. 112 UZK                                                                                                                                             |
| III. Berechnungsgrundlage der Zinsen<br>Mitgliedstaatliche Regelung                                                                             | Art. 241 UAbs. 2 ZK<br>Verweis auf mitgliedstaatliche Regelung                                                                             | Art. 112 UZK                                                                                                                                             |

**Abbildung 3:** Voraussetzungen und Rechtsfolgen des durch den EuGH entwickelten Zinsanspruchs im Verhältnis zu den zollrechtlichen Erstattungszinsregelungen (*Eigene Darstellung*)

## **I. Berücksichtigung der zollrechtlichen Besonderheiten in Bezug auf den Zinsgrundsatz des EuGH**

### **1. Eröffnung des Anwendungsbereichs des Zinsgrundsatzes des EuGH in Bezug auf Art. 116 Abs. 6 UZK**

Zunächst müsste der Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH eröffnet sein. Dies ist der Fall, wenn Abgaben unionsrechtswidrig erhoben wurden und aufgrund dessen erstattet und entsprechend verzinst werden müssen. Regelmäßig handelt es sich in solchen Fällen um Abgaben, die auf Grundlage einer später für ungültig erklärten europäischen Verordnung oder einer gegen das Unionsrecht verstoßenden nationalen Regelung erhoben worden sind. Daneben kann sich ein Erstattungsanspruch wegen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben auch aus kodifizierten Erstattungsvorschriften ergeben.<sup>718</sup> Die Art. 116-120 UZK<sup>719</sup> sehen kodifizierte Erstattungsregelungen für den Bereich des europäischen Zollrechts vor und können als *leges speciales* des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs damit grundsätzlich unter den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH fallen.

Fraglich ist dabei jedoch, ob alle Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK unter den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH zu fassen sind oder ob die „unionsrechtswidrige Abgabenerhebung“ im Sinne des durch den EuGH entwickelten Zinsgrundsatzes allein die Abgabenerstattung aufgrund einer später für ungültig erklärten Verordnung erfasst, die über Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK (zu hoch bemessene Einfuhr- oder Ausfuhrabgabebeträge) Eingang in die zollrechtlichen Erstattungsregelungen gefunden hat.

Die Anwendung des Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK im Falle einer Erstattung aufgrund einer für ungültig erklärten Verordnung unterscheidet sich von den anderen Erstattungsfällen (Abgabenerstattung wegen schadhafter Waren oder Waren, die nicht den Vertragsbedingungen entsprechen, Irrtum der Behörden, Billigkeit, Ungültigkeitserklärung der Zollanmeldung) dadurch, dass nur bei der Erstattung aufgrund einer später für ungültig erklärten Verordnung die Rechtsgrundlage für die Abgabenerhebung tatsächlich entfällt. In allen anderen Fällen werden die Abgaben auf Grundlage einer unionsrechtskonformen, im Zeitpunkt der Erstattung noch bestehenden Rechtsgrundlage erhoben und aus anderweitigen Gründen erstattet. Diese anderweitigen Gründe beziehen sich gerade nicht auf die Rechtmäßigkeit der der Abgabenerhebung zugrunde liegenden

---

718 Vgl. zu dem Erfordernis eines bestehenden und durchsetzbaren Erstattungsanspruchs Teil 2: B.III.1.a), S. 213.

719 Vgl. zu den Fallgruppen der Erstattung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach dem UZK Teil 1: A.III.1.b), S. 124.

Norm, sondern basieren regelmäßig auf Behördenentscheidungen und -handlungen (z.B. Irrtum, Billigkeit) oder Eigenschaften der betroffenen Waren (z.B. Schadhaftigkeit oder Waren, die nicht den Vertragsbedingungen entsprechen). In seiner Rechtsprechung zum Zinsgrundsatz aufgrund unionsrechtswidrig erhobener Abgabebeträge hat sich der EuGH bisher auf Fälle bezogen, in denen die Erstattung auf der Unionsrechtswidrigkeit der zugrunde liegenden nationalen oder europäischen Rechtsgrundlage für die Abgabenerhebung beruhte.<sup>720</sup> Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass sich der Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH nur auf den Fall des Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK (zu hoch bemessene Einfuhr- oder Ausfuhrabgabebeträge in Form der Erstattung aufgrund einer für ungültig erklärten Verordnung) bezieht und die restlichen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK nicht betrifft. Der Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH ist damit für diesen Fall eröffnet.

## **2. Auslegung des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK in Bezug auf den Zinsgrundsatz des EuGH**

Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK schließt die Gewährung von Erstattungszinsen grundsätzlich aus. Zunächst ist dieser Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK unter Berücksichtigung des zollrechtlichen Regelungssystems daher unter den Aspekten des Wortlautes, der Teleologie sowie der Historie auszulegen um festzustellen, in welchem Verhältnis er zu dem Zinsgrundsatz des EuGH steht.

### **a) Wortlautauslegung**

Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK besagt, dass „im Falle der Erstattung [...] von den betreffenden Zollbehörden keine Zinsen zu zahlen [sind]“.

Art. 116 UZK nennt in seinem Abs. 1 sowie Abs. 1 UAbs. 2 die Fälle, in denen Einfuhr- oder Ausfuhrabgabebeträge erstattet oder erlassen werden können. Die Fallgruppen des Abs. 1 lit. a-d korrespondieren mit den Art. 117-120 UZK, indem letztere die in Art. 116 Abs. 1 UZK aufgeführten Fallgruppen der Erstattung und des Erlasses konkretisieren. Der Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK bezieht sich allgemein auf den Fall der Erstattung nach dem UZK, ohne eine Eingrenzung auf bestimmte Erstattungsfälle vorzunehmen. Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK erfasst aus diesem Grund dem Wortlaut nach alle Fälle der in den Art. 116-120 UZK geregelten Erstattungen von Einfuhr- oder

---

720 Vgl. hierfür die Auswertung der EuGH-Rechtsprechung Teil 2: B.I., S. 178.

Ausfuhrabgaben. Zu diesen Fällen sind ebenfalls Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK (zu hoch bemessene Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbeträge) zu zählen, über die der Fall der Erstattung aufgrund einer für ungültig erklärten Verordnung geregelt wird und die in den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH fallen.

Die Wortlautauslegung des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK schließt damit eine Verzinsung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben aus. Damit widerspricht sie dem durch den EuGH entwickelten Zinsgrundsatz.

### b) Teleologische Auslegung

Hinsichtlich der teleologischen Auslegung des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK ist in erster Linie zu prüfen, welchen Sinn und Zweck der Nichtverzinsungsgrundsatz im zollrechtlichen Kontext erfüllen soll.

Denkbar wäre zunächst, den Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK als eine Vorschrift aufzufassen, die in ihrer faktischen Wirkung einer Sanktionierung des Zollbeteiligten nahe kommt, indem die Einbußen der Wirtschaftsbeteiligten durch die Nichtverfügbarkeit der Beträge, die infolge der Zahlung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben entstanden sind, nicht ausgeglichen werden. Aus den Regelungen des UZK geht jedoch hervor, dass diese insbesondere im Vergleich zu den zollrechtlichen Vorschriften des ZK in einer Weise ausgestaltet wurden, um eine Sanktionierung der Wirtschaftsbeteiligten in Form einer Zollschuldentstehung möglichst zu vermeiden.<sup>721</sup> Dieser Grundsatz müsste für die Erstattung und die etwaige Verzinsung der Erstattungsbeträge folglich erst recht gelten. Weiterhin ist zum einen zu berücksichtigen, dass Erstattungen von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben für den Wirtschaftsbeteiligten regelmäßig keine gewinnbringenden Auswirkungen haben, wenn sie beispielsweise von Anfang an zu hoch bemessen wurden (Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 117 UZK) oder schadhafte Waren (Art. 116 Abs. 1 lit. c i.V.m. Art. 119 UZK) nicht mehr zu dem ursprünglich angegebenen Preis, der zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union gezahlt wurde und nach dem sich regelmäßig der Zollwert in Form des Transakti-

---

721 Witte, Wolfgang: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. E 1161; vgl. auch Erwägungsgrund Nr. 23 des UZK und Art. 42 UZK, der die Anwendung von Sanktionen überwiegend den mitgliedstaatlichen Rechtssystemen überträgt; Witte, Henke, Kammerzell: Der Unionszollkodex (UZK), S. 72f., 136; Lux: Einführung in den Zollkodex der Union (UZK), in: ZfZ 2014, 178, S. 187 mit Verweis auf den Vorschlag für eine Richtlinie des europäischen Parlaments und des Rates über den Rechtsrahmen der Europäischen Union in Bezug auf Zollrechtsverletzungen und Sanktionen vom 05.06.2014, COM (2013) 884 final/4.

onswertes berechnet (Art. 70 UZK), im Zollgebiet der Union weiterverkauft werden können. Zum anderen können Zinsen zwar beispielsweise in Form von Verzugszinsen als Druckmittel eingesetzt werden, einen Betrag fristgerecht zu zahlen,<sup>722</sup> es ist jedoch kein Grund ersichtlich, aus dem ein Verweigern von Zinsen dazu genutzt werden sollte, um den Zollschuldner zu sanktionieren. Dies zeigt sich insbesondere an dem Umstand, dass der Zollschuldner im Zeitpunkt der Erstattung von Zollabgaben gerade keine Verfehlung begeht. Eine etwaige Sanktionierung müsste daher, wollte man den Sanktionscharakter des Zollschuldrechts wieder aufgreifen, auf der Ebene durchgeführt werden, auf der auch die Verfehlung stattfindet (z.B. auf Ebene der Zollschuldentstehung nach Art. 79, 82 UZK), nicht jedoch im Rahmen der Durchsetzung des der Erstattung nachgeschalteten Anspruchs auf die Verzinsung dieser Erstattungsbeträge. In der Folge ist davon auszugehen, dass der Zweck des Nichtverzinsungsgrundsatzes des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK nicht darauf gerichtet ist, den Wirtschaftsbeteiligten bei Erstattungen von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben durch die Verweigerung der Verzinsung von Erstattungsbeträgen zu sanktionieren.

Weiterhin könnte der Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK zum Ziel haben, den nicht kodifizierten Ausschlussgrund eines Erstattungsanspruchs bei Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte auf die Erstattungszinsregelung zu übertragen. Die Abwälzung zollrechtlicher Abgaben führt grundsätzlich nicht zu einem Ausschluss des Anspruchs auf Erlass oder Erstattung nach den Art. 116-120 UZK.<sup>723</sup> Der Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK könnte aus diesem Grund den Zweck verfolgen, dem Wirtschaftsbeteiligten, der gegebenenfalls Erstattungsbeträge seiner abgewälzten Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben erhält, jedenfalls keine weiteren Beträge in Form einer Erstattungsverzinsung zusprechen zu müssen. Als Hintergrund kann die Rechtsprechung des EuGH angeführt werden, die im Fall der Abwälzung der ursprünglichen Abgabenlast auf Dritte den Ausschluss eines unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs zulässt, soweit nationale Abgaben unionsrechtswidrig erhoben worden sind. Dies soll eine ungerechtfertigte Bereicherung desjenigen verhindern, der infolge der abgewälzten ursprünglichen Abgabenlast durch die Erstattung einen Betrag erhalten würde, um den sein Vermögen im Ergebnis nicht gemindert wurde.<sup>724</sup> Der Ausschluss der Erstattung wegen Abwälzung der ursprünglich gezahlten Abgaben auf Dritte im Rahmen des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs würde sich im zollrechtlichen Bereich auf diese Weise auf die Verzinsung

722 *Bergkemper*: Steuerliche Nebenleistungen (AO 1977), S. 50 auf die nationalen Säumniszuschläge bezogen.

723 Vgl. die Nachweise in Fn. 748.

724 Vgl. Teil 2: B.III.1.a.bb).(3), S. 220; Teil 3: A.I.3.a).cc), S. 262 sowie Teil 3: A.I.3.c).aa).(1), S. 265.

dieser Erstattungsbeträge verlagern. Dafür spricht die Überlegung, dass laut EuGH die Zinsen auf Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben gewährt werden müssen, um die Einbuße, die sich aus der Nichtverfügbarkeit dieser Beträge im Zeitraum zwischen der Abgabentrachtung und der Erstattung ergibt, auszugleichen.<sup>725</sup> Werden die Abgaben jedoch von vorneherein abgewälzt, kann auch die Einbuße, die sich aus einer späteren Erstattung ergibt, erheblich geringer ausfallen und damit eine entsprechende Verzinsung möglicherweise entbehrlich machen. Wird der Zweck des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK in der Abwälzungsthematik gesehen, dürfte es jedoch keine Ausnahmen von diesem Grundsatz in Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK geben, da sich für den Wirtschaftsteilnehmer, der die Abgaben abgewälzt hat, eine verspätete Erstattung nicht nachteilig auswirken würde. Die in Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK geregelte Ausnahme müsste daher nicht auf die zeitliche Komponente abstellen, sondern vielmehr unterscheiden, ob bzw. in welcher Höhe eine Abwälzung stattgefunden hat, um mögliche Einbußen des Wirtschaftsteilnehmers mit der Erstattungszinsregelung auffangen zu können. Im Ergebnis ist daher nicht davon auszugehen, dass der Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK die Funktion hat, Vorteile durch die Abwälzung der ursprünglichen Abgabenlast auf Dritte abzuschöpfen.<sup>726</sup>

Im Ergebnis ist damit festzuhalten, dass der Zinsgrundsatz des EuGH in teleologischer Hinsicht in keinem Widerspruch zu Art. 116 Abs. 6 UZK steht.

### c) Historische Auslegung

Im Rahmen der historischen Auslegung des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK ist zunächst auf das Gleichgewicht zwischen dem Wirtschaftsteilnehmer und der Zollverwaltung einzugehen, für dessen Aufrechterhaltung die Erstattungszinsnorm ursprünglich konzipiert wurde.<sup>727</sup> Weder der Wirtschaftsteilnehmer, noch die

---

725 EuGH, Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (Irimie), Rn. 20; Urt. v. 27.09.2012, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2012:591 (Zuckerfabrik Jülich u.a.), Rn. 65; Urt. v. 19.07.2012, Rs. C-591/10, EU:C:2012:478 (Littlewoods Retail Ltd u.a.), Rn. 25; Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (Test Claimants in the FII Group Litigation), Rn. 205; Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.), Rn. 87ff.

726 So im Ergebnis auch Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 73.

727 Erstmals in Art. 17a der Erstattungs-/ErlassVO (vgl. Fn. 160), eingefügt durch Art. 25 Abs. 3 VO (EWG) Nr. 1854/89; vgl. grundlegend auch *Christiansen*: Erlaß, Erstattung und Nacherhebung von Eingangs- und Ausfuhrabgaben, in: ZfZ 1980, 354 und *Müller*:

Zollbehörde sollten verpflichtet sein Zinsen zu entrichten, wenn zugunsten einer zügigen Abwicklung des Zollverfahrens auf eine Prüfung vor Freigabe der Waren verzichtet wurde, sich auf Grundlage einer nachträglichen Prüfung jedoch eine Nacherhebung<sup>728</sup> zulasten oder eine Erstattung zugunsten des Wirtschaftsteilnehmers ergaben.<sup>729</sup> Erst infolge einer nicht fristgerechten Entrichtung von Beträgen, deren Fälligkeit sich aus einer nachträglichen Prüfung ergibt, sollen im Falle der Nacherhebung durch den Wirtschaftsbeteiligten nach Art. 114 UZK Säumniszinsen bzw. durch die Zollbehörde im Fall der Erstattung nach Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK Erstattungszinsen zu entrichten sein.<sup>730</sup>

Der Anwendungsbereich des Art. 116 Abs. 6 UZK beschränkt sich damit aus historischer Sicht nur auf Erstattungsfälle, die sich aus einer solchen Nacherhebung ergeben.<sup>731</sup> Alle anderen Fälle der Abgabenerstattung der Art. 116-120 UZK sind nach diesem Verständnis von der zollrechtlichen Erstattungszinsnorm des Art. 116 Abs. 6 UZK nicht erfasst. Auch die aufgrund einer ungültigen europäischen Verordnung entrichteten Abgaben, die über Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK (zu hoch bemessene Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbeträge) erstattet werden, fallen demnach nicht in den Anwendungsbereich des Nichtverzinsungsgrundsatzes des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK und widersprechen damit nicht dem Grundsatz des EuGH, nach dem unionsrechtswidrig erhobene Abgabenbeträge erstattet und entsprechend verzinst werden müssen.

Aus den Erwägungsgründen Nr. 9 und 10 des UZK geht zudem hervor, dass die Neufassung der zollrechtlichen Vorschriften unter anderem zu einer Vereinfachung sowie zu einer voranschreitenden Vereinheitlichung der Verwaltungsverfahren führen sollte, auch um die Interessen der Wirtschaftsbeteiligten stärker in den Vordergrund zu rücken. Zu diesen Interessen der Wirtschaftsteilnehmer ist in einem bedeutenden Maße der Grundsatz der Rechtssicherheit<sup>732</sup> zu zählen. Er ermöglicht es Unternehmen, ihre rechtsbezogenen Handlungen und Entscheidungen

---

Erstattung und Erlaß von Eingangs- und Ausfuhrabgaben nach neuem Gemeinschaftsrecht, in: ZfZ 1979, 290 für die Regelungen dieser Verordnung; beide Veröffentlichungen sind jedoch vor Einfügung des Art. 17a in die Erstattungs-/ErlassVO erschienen.

728 Die Fälle der nachträglichen buchmäßigen Erfassung werden in Art. 105 Abs. 3 und 4 UZK geregelt; vgl. auch Witte, Henke, Kammerzell: Der Unionszollkodex (UZK), S. 117.

729 Ausführlich zu diesem Gleichgewicht Teil 1: A.II.2.a), S. 90 und Teil 1: A.III.2.a), S. 129.

730 Vgl. Teil 1: A.III.2.a).aa), S. 130.

731 Vgl. dazu auch Hessisches FG, Urt. v. 23.07.2018, 7 K 1579/17, Rn. 25; FG Bremen, Urt. v. 21.09.2017, 4 K 78/16 (2), Rn. 80ff.

732 Der Grundsatz der Rechtssicherheit ist als Grundsatz des Unionsrechts anerkannt *Kulms*: Der Effektivitätsgrundsatz, S. 172 mwN in Fn. 717; vgl. auch Teil 3: A.II.1.b).bb), S. 287.

gen auf Grundlage klar und eindeutig formulierter Bestimmungen vorausschauend zu planen und darauf vertrauen zu können, dass die jeweiligen Vorschriften auch von staatlicher Seite entsprechend durchgesetzt und angewendet werden.<sup>733</sup> Wird auf dieser Grundlage von einer Vorschrift entgegen ihres eindeutigen Wortlautes in bestimmten Fällen kein Gebrauch gemacht (in diesem Zusammenhang Fälle der Erstattung einer für ungültig erklärten Verordnung gemäß Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK, die in den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH fallen), trotz desselben Ergebnisses auf Seiten des Wirtschaftsbeteiligten die Norm jedoch in allen anderen Fällen angewendet, ist dies für die Wirtschaftsbeteiligten weder vorhersehbar, noch können sie auf eine einheitliche Anwendung der betroffenen Vorschrift vertrauen.<sup>734</sup>

Die Konsequenz der historischen Auslegung dieser Vorschrift wäre damit, dass Art. 116 Abs. 6 UZK auf die anderen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK nicht anwendbar sein dürfte. Dies trifft gleichermaßen auf die Säumniszinsregelung des Art. 114 UZK zu, die mit Ausnahme des Art. 114 Abs. 2 UZK auf alle Fälle der Abgabenerhebung nach dem UZK anwendbar ist,<sup>735</sup> aus historischer Sicht jedoch ebenfalls nur die Nacherhebungsfälle erfassen dürfte. Ein Auseinanderfallen der Erstattungsregelungen von entrichteten Abgaben, die auf Grundlage einer ungültigen europäischen Verordnung nach Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117

---

733 EuGH, Urt. v. 11.06.2009, Rs. C-170/08, Slg. 2009, I-5127 (Nijemeisland), Rn. 44; Urt. v. 17.07.1997, Rs. C-354/95, Slg. 1997, I-4559 (NFU), Rn. 57; Urt. v. 13.02.1996, Rs. C-143/93, Slg. 1996, I-431 (Gebroeders van Es Douane Agenten), Rn. 27; Schlussantrag, EuGH, Rs. C-63/93, Slg. 1996, I-569 (Duff u.a.), Rn. 24f.: „Der letztgenannte Grundsatz [des Vertrauensschutzes, Anm. der Verf.] bliebe inhaltsleer, wenn die Normen des Gemeinschaftsrechts (und die zu ihrer Durchführung erlassenen Einzelfallregelungen) nicht so klar wären, daß die Gemeinschaftsorgane (oder die aufgrund von gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften tätigen nationalen Stellen) einerseits die Grenzen ihrer Befugnisse genau kennen und die einzelnen andererseits in voller Kenntnis des Inhalts der Rechte, die die Gemeinschaftsrechtsordnung ihnen einräumt, und der Pflichten, die diese Rechtsordnung ihnen auferlegt, tätig werden können. [...] Der Grundsatz der Rechtssicherheit gebietet somit Klarheit und Genauigkeit der Rechtsnormen und der Einzelfallregelungen, die in einem bestimmten Zeitpunkt den rechtlichen Rahmen bilden, innerhalb dessen die Organe ihre Befugnisse und die einzelnen ihre Tätigkeiten ausüben [...]“ mit Verweis auf Urt. v. 09.02.1994, Rs. C-119/92, Slg. 1994, I-393 (Kommission/Italien), Rn. 17 mwN, in dem klargestellt wird, dass „die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Rechtsschutzes in den vom Gemeinschaftsrecht geregelten Bereichen eine eindeutige Formulierung der nationalen Rechtsvorschriften [erfordern], die den betroffenen Personen die klare und genaue Kenntnis ihrer Rechte und Pflichten ermöglicht und die Gerichte in die Lage versetzt, ihre Einhaltung sicherzustellen“.

734 Vgl. hierzu die ausführliche Prüfung in Teil 3: A.II.1.b), S. 282.

735 *Deimel*: Art. 114 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 25ff.

Abs. 1 Var. 1 UZK erstattet worden sind und der restlichen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK (mit Ausnahme der Nacherhebungsfälle) würde zu einer ungleichen Behandlung der Wirtschaftsbeteiligten führen, ohne dass für ein solches Auseinanderfallen ein sachlicher, diese Ungleichbehandlung rechtfertigender Grund erkennbar wäre. Ein solches Auseinanderfallen könnte ferner mit einer Einschränkung des Grundsatzes der Rechtssicherheit für die beteiligten Parteien einhergehen, indem die jeweiligen Erstattungsfälle, die an sich entgegen der historischen Auslegung in der Praxis vollständig auf Art. 116 Abs. 6 UZK angewendet werden ausgewählten Fallgruppen gegenüberstehen, die historisch ausgelegt werden, um beispielsweise dem Zinsgrundsatz des EuGH entsprechen zu können. Eine solche uneinheitliche Auslegung und Anwendbarkeit von Erstattungsvorschriften der Art. 116-120 UZK erschwert es den beteiligten Parteien vorherzusehen, welche Auslegung der Erstattungszinsregelung für die jeweilige auf sie zutreffende Fallgruppe anzuwenden ist. Diese Situation führt dazu, dass Fälle, die für die Wirtschaftsbeteiligten im Ergebnis dieselben Auswirkungen haben (z.B. die Erstattung aufgrund einer für ungültig erklärten Verordnung und die Erstattung wegen Irrtums der zuständigen Behörden, der auf einer Prüfung vor Freigabe der Waren basiert) zu unterschiedlichen Ergebnissen führen.

Im Ergebnis widerspricht die historische Auslegung des in Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK geregelten Nichtverzinsungsgrundsatzes dem Zinsgrundsatz des EuGH nicht, der eine Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben vorsieht. Allerdings beschränkt sich die Anwendbarkeit des Art. 114 Abs. 1 sowie die des Art. 116 Abs. 6 UZK in der praktischen Anwendung nicht auf die Nacherhebungsfälle, was gegen den Vorzug der historischen Auslegung des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK spricht. Ausgehend von einer historischen, dem Zinsgrundsatz des EuGH entsprechenden Auslegung dieser Norm müsste jedoch das Verhältnis der weiteren Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK zu Art. 116 Abs. 6 UZK überdacht und möglicherweise entsprechend angepasst werden.

### **3. Vereinbarkeit der Voraussetzungen für eine Verzinsung nach Art. 116 Abs. 6 UZK mit dem Zinsgrundsatz des EuGH**

Im Gegensatz zu Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK lassen Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK eine Verzinsung unter restriktiven Voraussetzungen zu. Sie entsprechen damit jedenfalls jenseits der dort geregelten Beschränkungen dem Grundsatz der Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben, soweit diese in den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH fallen. Im Folgenden ist daher anhand der Voraussetzungen, die für eine Verzinsung der

Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben herausgearbeitet wurden<sup>736</sup> zu prüfen, ob zollrechtliche Besonderheiten vorhanden sind, die eine solche restriktive Verzinsung von Erstattungsbeträgen rechtfertigen und diese bejahendenfalls trotz ihrer Einschränkungen in Einklang mit dem Zinsgrundsatz des EuGH stehen können.

### **a) Bestehen eines durchsetzbaren Erstattungsanspruchs nach den Art. 116-120 UZK**

Voraussetzung für eine Verzinsung von Erstattungsbeträgen ist das Bestehen eines durchsetzbaren zollrechtlichen Erstattungsanspruchs. Im Bereich des europäischen Zollrechts regeln die Art. 116-120 UZK<sup>737</sup> den Erlass und die Erstattung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben. Anders als der unionsrechtliche Erstattungsanspruch beschränken sich die erstattungsbegründenden Bestimmungen des UZK jedoch nicht allein auf die von dem unionsrechtlichen Erstattungsanspruch erfassten unionsrechtswidrig erhobenen Abgabebeträge, sondern gehen über dessen Anwendungsbereich hinaus.

### **aa) Zeitliche Beschränkungen des zollrechtlichen Erstattungsanspruchs**

Die zeitlichen Beschränkungen der zollrechtlichen Erstattungsansprüche regelt Art. 121 UZK. Danach sind Erstattungsanträge innerhalb bestimmter Fristen zu stellen, die drei Jahre nach Mitteilung der Zollschuld im Falle zu hoch bemessener Einfuhr- und Ausfuhrabgabebeträge, von Irrtümern der zuständigen Behörden oder Billigkeit (Art. 121 Abs. 1 UAbs. 1 lit. a UZK) und ein Jahr nach Mitteilung der Zollschuld im Falle von schadhaften Waren oder Waren, die den Vertragsbedingungen nicht entsprechen (Art. 121 Abs. 1 UAbs. 1 lit. b UZK) betragen. Im Fall des Art. 121 Abs. 1 UAbs. 1 lit. c UZK sind die Fristen einzuhalten, die innerhalb der Vorschriften über die Ungültigkeitserklärung einer Zollanmeldung vorgesehen sind. Diese Fristen gelten gemäß Art. 116 Abs. 4 UZK auch für Erstattungen von Amts wegen.

Im Falle der in den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH fallenden Erstattung von Abgaben, die aufgrund einer später für ungültig erklärten Verordnung erhoben worden sind (Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK, zu hoch bemessene Einfuhr- oder Ausfuhrabgabebeträge) besteht danach eine

---

736 Vgl. für eine Zusammenfassung dieser herausgearbeiteten Voraussetzungen Teil 2: B.III.1.e), S. 233.

737 Vgl. im Einzelnen zu den Erstattungsansprüchen des UZK Teil 1: A.III.1.b), S. 124.

Frist von drei Jahren, die Erstattung geltend zu machen. Diese Regelung entspricht den vom EuGH gebilligten nationalen Verjährungs- oder Ausschlussfristen,<sup>738</sup> die den unionsrechtlichen Erstattungsanspruch zeitlich beschränken können. Art. 121 Abs. 1 UAbs. 2 UZK lässt darüber hinaus eine Fristverlängerung in den Fällen des Art. 121 Abs. 1 UAbs. 1 lit. a und b UZK zu, wenn der Antragsteller nachweist, dass er den Antrag infolge eines unvorhersehbaren Ereignisses oder höherer Gewalt nicht fristgerecht stellen konnte. Der EuGH beschäftigte sich in diesem Zusammenhang mit der Frage, ob es sich in dem Fall der Erstattung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, die auf Grundlage einer nach dem Ablauf der Erstattungsfristen für ungültig erklärten Verordnung erhoben wurden, um ein Fristversäumnis wegen höherer Gewalt i.S.d. Art. 121 Abs. 1 UAbs. 2 UZK handeln kann.<sup>739</sup> Dies wurde mit der Begründung verneint, die Handlungen der Organe, Institutionen und Einrichtungen der EU als demokratisch organisierte Rechtsunion unterlägen der Kontrolle hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit den EUV und AEUV. Es liege daher in der Natur der Sache, dass Vorschriften für nichtig erklärt werden könnten.<sup>740</sup> Weiterhin habe der Wirtschaftsteilnehmer von vorneherein fristwahrende Erstattungsanträge stellen können, um die Gültigkeit der betroffenen Verordnung selbst anzufechten.<sup>741</sup> Mit dieser Entscheidung hat der EuGH die Möglichkeit der Fristverlängerung wegen höherer Gewalt in Bezug auf eine für ungültig erklärte Verordnung eingeschränkt. Da der unionsrechtliche Erstattungsanspruch ebenfalls keine Fristverlängerung bzw. eine Einschränkung der nationalen Verjährungs- oder Ausschlussfristen wegen höherer Gewalt enthält, entspricht diese Entscheidung des EuGH auch in dieser Hinsicht den Fristerfordernissen des Erstattungsanspruchs im Rahmen des Zinsgrundsatzes des EuGH.

## bb) Verfahrensrechtliche Beschränkungen des zollrechtlichen Erstattungsanspruchs

Verfahrensrechtliche Voraussetzungen, die zur Durchsetzung eines bestehenden Erstattungsanspruchs erfüllt werden müssen, bestehen im Rahmen des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs vorwiegend in Form von Beweisregelungen oder Mitwirkungspflichten, die der Erstattungsberechtigte erbringen muss.<sup>742</sup>

738 Vgl. Teil 2: B.III.1.a).bb).(1), S. 218 und FG Bremen, Urt. v. 21.09.2017, 4 K 78/16 (2), Rn. 65.

739 EuGH, Urt. v. 14.06.2012, Rs. C-533/10, EU:C:2012:347 (CIVAD); Anm. *Killmann*: Zoll-/Antidumpingrecht: Keine Fristverlängerung für Anträge auf Erstattung von auf Grund ungültiger Verordnung erhobenen Antidumpingzöllen, in: EuZW 2012, 704.

740 EuGH, Urt. v. 14.06.2012, Rs. C-533/10, EU:C:2012:347 (CIVAD), Rn. 30.

741 EuGH, Urt. v. 14.06.2012, Rs. C-533/10, EU:C:2012:347 (CIVAD), Rn. 31.

742 Vgl. Teil 2: B.III.1.a).bb).(2), S. 219.

Die Gewährung einer Erstattung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach den Art. 116-120 UZK richtet sich zunächst nach dem Antrag einer antragsbefugten Person (Art. 172 UZK-DVO), der alle notwendigen Angaben enthalten muss und bei der zuständigen Zollbehörde des Mitgliedstaates einzureichen ist, in dem die Zollsschuld mitgeteilt worden ist (Art. 92 UZK-DelVO).

Je nachdem, auf welcher Grundlage die Abgaben erstattet werden sollen, muss der Antragsteller entsprechende Nachweise erbringen. Begründet sich die Erstattung der Abgaben beispielsweise darauf, dass die Abgabenbeträge gemäß der Art. 116 Abs. 1 UAbs. 2, Art. 118 oder 120 UZK erstattet werden sollen und die Waren ausgeführt oder unter zollamtlicher Überwachung zerstört wurden, muss der Antragsteller nachweisen, dass die Waren tatsächlich aus dem Zollgebiet der Union ausgeführt oder zerstört wurden, vgl. Art. 180 Abs. 1 lit. a UZK-DVO.<sup>743</sup>

Die Zollbehörden haben gemäß Art. 121 Abs. 2 UZK die Pflicht, den Antrag umfassend zu prüfen, um gegebenenfalls noch über das Vorbringen des Antragstellers hinausgehende Gründe für eine Erstattung der Abgaben in ihre Entscheidung einzubeziehen.<sup>744</sup>

Befinden sich Waren in einem anderen Mitgliedstaat als die zuständige Zollbehörde ansässig ist, muss gegebenenfalls auf ein Amtshilfeverfahren zurückgegriffen werden (Art. 175 UZK-DVO).<sup>745</sup>

Auch die zollrechtsspezifischen verfahrensrechtlichen Beschränkungen eines Erstattungsanspruchs gestalten sich damit in ähnlicher Weise zu den innerstaatlichen verfahrensrechtlichen Beschränkungen,<sup>746</sup> denen die Durchsetzung eines unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs unterliegt.

### **cc) Kein Ausschluss der Erstattung durch Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte**

Anders als die Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte im Rahmen des durch den EuGH entwickelten unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs in Bezug auf die unionsrechtswidrige Erhebung nationaler Abgaben,<sup>747</sup> wird die Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte im zollrechtlichen Erstattungsrecht nicht erwähnt oder gar

---

<sup>743</sup> *Niestedr*: Art. 121 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 12; ausführlich auch *Deimel*: Art. 116 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 39.

<sup>744</sup> *Gellert*: Art. 121 UZK, in: Dorsch, Zollrecht, Rn. 4f.

<sup>745</sup> *Deimel*: Art. 116 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 37.

<sup>746</sup> Vgl. Teil 2: A.III.2., S. 173 und Teil 2: B.III.1.a).bb).(1), S. 218.

<sup>747</sup> Vgl. Teil 2: B.III.1.a).bb).(3), S. 220.

ausdrücklich geregelt. Vertreten wird im Hinblick auf die Abwälzung der entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben auf den Abnehmer der Waren, dass diese nicht zu einem Ausschluss des Anspruchs auf Erlass- oder Erstattung führt.<sup>748</sup>

Die Gründe für die fehlende Normierung eines Ausschlussgrundes der Abgabenerstattung infolge der Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte können neben Beweisschwierigkeiten auch in tatsächlichen Durchsetzungsschwierigkeiten gesehen werden.<sup>749</sup>

Zunächst obliegt es den Zollbehörden und nicht den Wirtschaftsbeteiligten zu beweisen, dass Abgaben abgewälzt worden sind<sup>750</sup> und der Wirtschaftsbeteiligte durch eine gewährte Erstattung ungerechtfertigt bereichert wäre. An diesen Nachweis werden vergleichsweise hohe Anforderungen gestellt,<sup>751</sup> was in der Praxis dazu führt, dass die Zollbehörden die benötigten Nachweise nicht ohne weiteres erbringen können.<sup>752</sup> Ferner kann die Berechnung der tatsächlich abgewälzten Beträge Probleme bereiten, indem der betroffene Wirtschaftsbeteiligte dem Ausschluss der Erstattung aufgrund der Abwälzung der Abgabenlast entgegenhalten kann, dass er einen höheren Gewinn dadurch hätte erzielen können, dass er die Waren von vorneherein ohne die zunächst in den Verkaufspreis einberechneten

748 Bzgl. der Vorgängerregelung *Deimel*: Vor Art. 235-242 ZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 8; *Schwarz*: Vorbem. Art. 235-242 ZK, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Rn. 4a.

749 Bzgl. Kommissionsentscheidungen bei Erstattungen aus Billigkeitsgründen *Baumann*: Entscheidungen der Europäischen Kommission über Erlass, Erstattung und Nacherhebung von Einfuhrabgaben, S. 162ff.; zu der Abwälzung von Abgaben in Zusammenhang mit der Erstattungs-/ErlassVO auch *Fabian*: Erstattung, Erlaß und Nacherhebung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben der Europäischen Gemeinschaft, S. 24f.

750 EuGH, Urt. v. 21.09.2000, verb. Rs. C-441/98, C-442/98, Slg. 2000, I-7145 (Michailidis), Rn. 36f.; Urt. v. 09.02.1999, Rs. C-343/96, Slg. 1999, I-579 (Dilexport), Rn. 48; Urt. v. 25.02.1988, verb. Rs. C-331/85, C-376/85, C-378/85, Slg. 1988, 1099 (Bianco und Girard), Rn. 12, 17; Urt. v. 09.11.1983, Rs. C-199/82, Slg. 1983, 3595 (San Giorgio), Rn. 14; *Walbroeck*: La nature du droit au remboursement des montants payés contrairement au droit communautaire, in: Mertens de Wilmars (Hrsg.), Liber amicorum Josse Mertens de Wilmars, S. 437.

751 Vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 14.01.1997, verb. Rs. C-192/95 bis C-218/95, Slg. 1997, I-165 (Comateb), 2. Leitsatz: „Eine gesetzliche Verpflichtung, die Abgabe in den Selbstkostenpreis einzurechnen, hat die Vermutung der vollständigen Abwälzung der Abgabenlast nicht einmal dann zur Folge, wenn der Verstoß gegen diese Verpflichtung geahndet werden kann“.

752 *Baumann*: Entscheidungen der Europäischen Kommission über Erlass, Erstattung und Nacherhebung von Einfuhrabgaben, S. 164.

Zollabgaben zu einem günstigeren Preis hätte verkaufen können. Der daraus resultierende Schaden müsste in einem solchen Fall als Entreicherung abgezogen werden.<sup>753</sup>

Es bleibt abzuwarten, ob der EuGH seine auf die Abwälzung unionsrechtswidrig erhobener Abgabenlasten nationaler Art bezogene Rechtsprechung möglicherweise in Zukunft auf sämtliche Erstattungsansprüche unionsrechtswidrig erhobener Abgaben ausweiten wird. In diesem Fall käme auch ein Ausschluss des zollrechtlichen Erstattungsanspruchs wegen Abwälzung der entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben auf Dritte in Betracht.<sup>754</sup>

Im Rahmen der zollrechtlichen Erstattungsverzinsung wird in der Folge noch festzustellen sein, ob die Zahlung von Erstattungsinsen möglicherweise durch die die Abwälzung der Abgabenlast an Dritte beeinflusst wird.<sup>755</sup>

#### **dd) Mitteilung der Zollschuld beruht nicht auf Täuschung des Zollschuldners**

Art. 116 Abs. 5 UZK schließt eine Erstattung erhobener Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben aus, wenn die Mitteilung der Zollschuld auf einer Täuschung durch den Zollschuldner beruht.

#### **b) Unmittelbarkeitskriterium**

Das Unmittelbarkeitskriterium verlangt, dass sich die Zinszahlung direkt aus dem Erstattungsbetrag der gezahlten Abgaben ergeben muss und beispielsweise nicht von Handlungen des Wirtschaftsbeteiligten beeinflusst sein darf.<sup>756</sup>

Die zollrechtlichen Bestimmungen enthalten hierzu keine Regelung. Soweit eine Erstattung gewährt wird, kann wie im Rahmen des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass sich die Verzinsung unmittelbar aus der Erstattung ergibt.

---

753 *Baumann*: Entscheidungen der Europäischen Kommission über Erlass, Erstattung und Nacherhebung von Einfuhrabgaben, S. 164 mit Verweis auf Schlussantrag, EuGH, verb. Rs. C-331/85, C-376/85, C-378/85, Slg. 1988, 1099 (Bianco und Girard), S. 1112.

754 Vgl. aber Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 73, in dem auf die Abwälzung eingegangen wird.

755 Vgl. Teil 3: A.I.3.c).aa).(1), S. 265.

756 Vgl. Teil 2: B.III.1.b), S. 221.

### **c) Beschränkungen der zollrechtlichen Erstattungsverzinsung nach Art. 116 Abs. 6 UZK**

Art. 116 Abs. 6 UZK lässt eine Erstattungsverzinsung in seinem UAbs. 1 grundsätzlich nicht zu, enthält jedoch in seinem UAbs. 2, 3 UZK eine Ausnahme für den Fall des verspäteten Vollzugs der Erstattungsentscheidung der Behörde. Ob eine solche Beschränkung der Erstattungsverzinsung im Hinblick auf den Zinsgrundsatz des EuGH gerechtfertigt erscheint, ist daher im Folgenden anhand der zollrechts- sowie normenspezifischen Eigenschaften der Erstattungsverzinsung zu untersuchen.

#### **aa) Zollrechtsspezifische Beschränkungen**

Neben den Beschränkungen der Erstattungsverzinsung, die sich direkt aus der Norm des Art. 116 Abs. 6 UZK ergeben können, ist zunächst zu prüfen, ob sich möglicherweise Beschränkungen aus zollrechtlichen Grundsätzen ergeben, die zur Folge haben, dass eine Einschränkung des Zinsgrundsatzes des EuGH im Bereich des europäischen Zollrechts als gerechtfertigt angesehen werden kann.

#### **(1) Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte**

Im Rahmen des zollrechtlichen Erstattungsanspruchs wurde bereits festgestellt, dass das Erstattungsrecht des UZK keine Vorschrift enthält, die einen nach dessen Bestimmungen gegebenen Erstattungsanspruch für den Fall ausschließt, dass die von dem Zollschuldner zu tragende Abgabenlast auf Dritte abgewälzt wird. Vertreten wird daher, dass eine Abwälzung der entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben nicht den Ausschluss des zollrechtlichen Erlass- oder Erstattungsanspruchs zur Folge hat.<sup>757</sup>

Dieser nicht normierte Fall der Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte in Bezug auf das zollrechtliche Erstattungsrecht führt zu der Frage, ob sich ein solcher Ausschluss eines Anspruchs gegenüber dem Wirtschaftsbeteiligten möglicherweise auf die Ebene der Zinsen verlagert und auf diese Weise die restriktive Regelung der Erstattungsverzinsung des Art. 116 Abs. 6 UZK rechtfertigen kann. Ein solcher Ausschluss von Erstattungsinsen auf Grundlage der Abwälzung der Abgabenlast ist jedoch aus mehreren Gründen abzulehnen.

Zunächst dürfen die für den Erstattungsanspruch in Bezug auf die Abwälzung geltenden Beweisregeln nicht dadurch umgangen werden, indem ein von diesem Anspruch abhängiger Folgeanspruch (in diesem Fall die Erstattungsverzinsung

---

757 Vgl. Teil 3: A.I.3.a).cc), S. 262.

nach Art. 116 Abs. 6 UZK) nicht oder nur unter erschwerten Bedingungen durchgesetzt werden kann. Art. 116 Abs. 6 UZK käme auf diese Weise einer Vorschrift gleich, die eine Abwälzung der Abgaben zulasten des Wirtschaftsteilnehmers vermuten lässt, wodurch diesem letztendlich die Beweislast auferlegt wird, eine Abwälzung der Abgaben auszuschließen<sup>758</sup> bzw. die Zollbehörden stets eine Verzinsung der Erstattungsbeträge verhindern können, soweit sie die Frist des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK einhalten oder die Nichteinhaltung der Frist nicht zu vertreten haben.

Weiterhin kann ein fehlender Ausschluss der Erstattung wegen ungerechtfertigter Bereicherung erst recht nicht zu einem Ausschluss der Verzinsung dieser Beträge führen, da die Verzinsung nur den Betrag ausgleichen soll, der dem betroffenen Wirtschaftsteilnehmer zu Unrecht nicht zur Verfügung stand. Geht man infolge einer Erstattung nach den Art. 116-120 UZK von einer ungerechtfertigten Bereicherung des Zollschuldners aus, erhöht sich der Betrag der Bereicherung durch die Verzinsung dieser Erstattungsbeträge. Die Bereicherung liegt auf Grundlage der Abwälzung jedoch in der Erstattung selbst, sodass der von der Erstattung abhängige Folgeanspruch der Erstattungsverzinsung nicht als Korrektiv für einen nicht durchsetzbaren Ausschluss des Erstattungsanspruchs fungieren kann.<sup>759</sup> Schließlich müssten die Zollbehörden, um der Rechtsprechung des EuGH zu genügen, auch hinsichtlich der Verzinsung eine Abwälzung der Abgabenlast entsprechend nachweisen. Wäre dies möglich, dürfte es jedoch gar nicht erst zu der Frage einer möglichen Erstattungsverzinsung kommen, da der Nachweis schon zu einem Ausschluss der Erstattung führen würde.

Dem entspricht auch die schon im Rahmen der teleologischen Auslegung des Nichtverzinsungsgrundsatzes (Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK) dargelegte Überlegung. Hätte der Nichtverzinsungsgrundsatz den Zweck, eine ungerechtfertigte Bereicherung infolge der Abwälzung der Abgabenlast zu vermeiden, dürfte die Ausnahme des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK nicht auf die zeitliche Komponente in Form der Nichteinhaltung der Frist durch die Zollbehörde abstellen, sondern müsste vielmehr eine Regelung über die Abwälzung selbst bzw. ihre Höhe beinhalten.<sup>760</sup>

Damit kann im Ergebnis festgehalten werden, dass die Problematik der Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte in Bezug auf die in den Art. 116-120 UZK nor-

---

758 Vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 24.03.1988, Rs. C-104/86, Slg. 1988, 1799 (Kommission/Italien), Rn. 10f.

759 So im Ergebnis auch Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 73.

760 Vgl. Teil 3: A.I.2.b), S. 254.

mierten Erstattungsfälle nicht über die Bestimmung des Art. 116 Abs. 6 UZK geregelt wird und diese damit nicht zu einer Einschränkung des Zinsgrundsatzes des EuGH führen kann.

## **(2) Eigenmittel**

In der *Rs. Zuckerfabrik Jülich* wurde diskutiert, ob die mitgliedstaatlichen Behörden die Zahlung von Erstattungszinsen im Rahmen einer Ermessensentscheidung verweigern können, wenn Eigenmittel der EU rechtswidrig erhoben wurden und in der Folge wieder erstattet werden müssen. Dieser Diskussion liegt der Umstand zugrunde, dass die Mitgliedstaaten im Falle der Erstattung von Eigenmitteln der Union die Erstattungszinsen, die sie an den Erstattungsberechtigten nach der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich zu zahlen verpflichtet sind, von der Union nicht zurückverlangen können. Der EuGH lehnte ein solches Ermessen der Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Entrichtung der Erstattungszinsen ab und verpflichtete sie auch in einem solchen Fall, Erstattungszinsen an den Erstattungsberechtigten zu zahlen, soweit die weiteren Voraussetzungen für die Gewährung von Zinsen auf Erstattungsbeträge gegeben sind.<sup>761</sup> Der Ansicht des EuGH wurde im Rahmen der abschließenden Diskussion der durch den EuGH entwickelten Voraussetzungen für die Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben zugestimmt.<sup>762</sup> In Bezug auf die Abgaben, die nach den Bestimmungen des UZK als Eigenmittel der EU<sup>763</sup> erhoben werden, sind keine zollrechtlichen Grundsätze ersichtlich, die eine Abweichung von diesem Ergebnis rechtfertigen würden.<sup>764</sup>

Der Umstand, dass es sich bei den erhobenen zollrechtlichen Abgaben um Eigenmittel der EU handelt, ist damit im Ergebnis nicht dazu geeignet, die Verzinsung von Erstattungsbeträgen einzuschränken.

## **(3) Verhältnis des Art. 116 Abs. 6 zu Art. 114 UZK**

Art. 114 Abs. 1 UZK legt fest, dass der Zollschuldner ab dem Tag, an dem seine Zahlungsfrist abläuft, bis zum Tag der Zahlung Verzugszinsen auf den Einfuhr-

---

761 Vgl. Teil 2: B.I.4., S. 191.

762 Vgl. Teil 2: B.III.1.d).bb).(1), S. 228.

763 Vgl. *Magiera*: Art. 311 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 18.

764 Vgl. auch den Beitrag der italienischen Regierung in Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 36, die im Fall einer Verzinsung einen Regressanspruch des betroffenen Mitgliedstaates gegenüber dem verantwortlichen europäischen Organ fordert.

oder Ausfuhrabgabenbetrag zu entrichten hat. Art. 114 Abs. 2 UZK regelt Ausnahmen von diesem Grundsatz für die Fälle der Zollschuldentstehung nach den Art. 79, 82 UZK sowie aufgrund einer nachträglichen Kontrolle gemäß Art. 48 UZK.<sup>765</sup> Ist eine Ausnahme des Art. 114 Abs. 2 UZK einschlägig, werden ab dem Tag des Entstehens der Zollschuld bis zum Tag der Mitteilung der Zollschuld Verzugszinsen auf den Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag berechnet. Bei Art. 114 Abs. 2 UZK handelt es sich um einen eigenständigen Zinstatbestand, der gegebenenfalls zusätzlich zu Art. 114 Abs. 1 UZK Anwendung finden kann.<sup>766</sup> Hinsichtlich des Zeitraumes der Verzinsung entspricht Art. 114 Abs. 1 UZK der Regelung des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 1 UZK, der im Falle der Gewährung von Erstattungsinsen zugunsten des Wirtschaftsbeteiligten eine Zahlung der Zinsen ab dem Tag, an dem die Dreimonatsfrist der Zollbehörde abläuft, bis zum Tag der Erstattung vorsieht. Durch die Gestaltung dieser Regelungen der Art. 114 Abs. 1 und Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 1 UZK kann davon ausgegangen werden, dass das Gleichgewicht zwischen den Wirtschaftsbeteiligten und den Zollbehörden, nach dem im Falle der Nacherhebung der zuvor ungeprüft freigegebenen Waren zugunsten einer zügigeren Abwicklung des Zollverfahrens für beide Seiten grundsätzlich keine Zinsen anfallen sollten,<sup>767</sup> aus historischer Perspektive nicht aufgelöst, sondern im Gegenteil bekräftigt werden sollte.<sup>768</sup>

Die Bestätigung dieses Gleichgewichtes durch die Neuregelung des Art. 114 Abs. 1 UZK spricht für den Vorzug der historischen Auslegung des Art. 116 Abs. 6 UZK. Diese widerspricht dem Zinsgrundsatz des EuGH, wie im Rahmen der Auslegung des Nichtverzinsungsgrundsatzes des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK dargelegt,<sup>769</sup> nicht. In Einklang mit der *Rs. Aurubis Bialgia*<sup>770</sup> beschränkt die in den UZK eingefügte Formulierung des Art. 114 Abs. 1 UZK den Zinsgrundsatz des EuGH aus historischer Sicht damit nicht, sondern deutet vielmehr auf dessen uneingeschränkte Anwendbarkeit im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UZK hin.

Dieses, aus historischer Sicht nur auf die Nacherhebungsfälle anwendbare Gleichgewicht zwischen dem Wirtschaftsteilnehmer und der Zollbehörde ist in der Praxis jedoch mit Ausnahme des Art. 114 Abs. 2 UZK auf alle Fälle anwendbar, in

---

765 Thaler: Art. 114 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 3.

766 Thaler: Art. 114 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 12.

767 Vgl. Teil 1: A.III.2.a).aa), S. 130.

768 Vgl. auch Erwägungsgrund Nr. 42 des UZK, der eine möglichst zügige Überlassung der Waren vorsieht.

769 Vgl. Teil 3: A.I.2.c), S. 256.

770 EuGH, Urt. v. 31.03.2011, Rs. C-546/09, Slg. 2011, I-2531 (*Aurubis Bialgia*).

denen der Zollschuldner eine Zahlungsfrist für die Entrichtung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben einzuhalten hat (Art. 114 Abs. 1 UZK) oder die Zollbehörde bereits entrichtete Abgaben erstattet (Art. 116 Abs. 6 UZK). Dies führt zu der Frage, ob die Ausdehnung dieses Gleichgewichtes auf die übrigen Erstattungsfälle des UZK zu einer Einschränkung des Zinsgrundsatzes des EuGH führen kann. In diesem Fall könnte eine Verzinsung der Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben nur unter den Voraussetzungen des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK gewährt werden.

### **(a) Systematische Aspekte**

In systematischer Hinsicht ist die Vorschrift des Art. 114 Abs. 2 UZK zu betrachten, die eine Ausnahme dieses Gleichgewichtes normiert. Anders als Art. 114 Abs. 1 UZK wird in Art. 114 Abs. 2 UZK geregelt, dass der Zollschuldner Verzugszinsen nicht erst ab dem Tag des Ablaufens der Zahlungsfrist, sondern schon ab dem Zeitpunkt der Zollschuldentstehung entrichten muss, wenn eine solche nach den Regelungen der Art. 79, 82 UZK oder aufgrund einer nachträglichen Kontrolle entsteht. Diese Regelung wurde zur Harmonisierung der mitgliedstaatlichen Vorschriften eingefügt, um die Zollschuldner, deren Zollschuld wegen einer Pflichtverletzung oder nachträglichen Kontrolle erst später entsteht, gegenüber den Zollschuldnern nicht besser zu stellen, deren Zollschuldentstehung aufgrund ihres ordnungsgemäßen Verhaltens unmittelbar erfolgt.<sup>771</sup> In Art. 114 Abs. 1 und 2 UZK wird damit hinsichtlich des Zeitraumes der Verzinsung danach unterschieden, ob der Wirtschaftsbeteiligte eine Pflichtverletzung begangen hat oder die Zollbehörden die Entscheidung treffen, eine nachträgliche Kontrolle durchzuführen, aufgrund derer die Zollschuld mitgeteilt wird. Art. 116 Abs. 6 UZK sieht eine solche Unterscheidung nicht vor, sondern geht hinsichtlich des Zeitraumes der Verzinsung in Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 1 UZK im Falle der Nichteinhaltung der Frist durch die Zollbehörden davon aus, dass unter den Voraussetzungen des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK Zinsen erst ab dem Tag des Ablaufes der Dreimonatsfrist gezahlt werden müssen. Alle anderen Fälle fallen unter den Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK, der auch dann zur Anwendung kommen kann, wenn die Erstattung selbst beispielsweise auf einem Irrtum der Behörden (Art. 119 UZK) beruht oder im Fall der Erstattung wegen schadhafter Waren weder dem Zollschuldner, noch der Zollbehörde ein pflichtwidriges Verhalten vorzuwerfen ist. Im Hinblick auf die Regelung des

---

771 *Thaler*: Art. 114 UZK, in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Rn. 3; *Deimel*: Art. 114 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 31 mit Verweis auf EuGH, Urt. v. 16.10.2003, Rs. C-91/02, Slg. 2003, I-12077 (Hannl + Hofstetter) und Urt. v. 31.03.2011, Rs. C-546/09, Slg. 2011, I-2531 (Aurubis Bulgaria); *Lux*, in: ZfZ 2014, 243, S. 248.

Art. 114 Abs. 2 UZK hätte, um das Gleichgewicht für alle Zollschuldentstehungs- und Erstattungsfälle aufrechtzuerhalten, auch in die Erstattungszinsregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK eine entsprechende Ausnahme eingefügt werden müssen. Durch die Ausnahme des Art. 114 Abs. 2 UZK wird das Gleichgewicht zwischen Zollschuldner und den Zollbehörden nur auf Fälle übertragen, die unter Art. 114 Abs. 1 UZK fallen. Dies spricht wiederum dafür, dass auch für die Fälle der Abgabenerstattung, die unter den Zinsgrundsatz des EuGH fallen, Art. 116 Abs. 6 UZK aus einer systematischen Perspektive nicht zwangsläufig anwendbar sein muss, soweit sie nach dem Vorbild der Regelung des Art. 114 Abs. 2 UZK eine Ausnahme von diesem Gleichgewicht bilden können.

Zweifelhaft erscheint in diesem Zusammenhang jedoch, ob Art. 114 Abs. 2 UZK selbst im Einklang mit den Grundsätzen des EuGH steht. Der EuGH entschied im Rahmen der *Rs. Aurubis Bulgaria*, dass Verzugszinsen erst ab dem Zeitpunkt des Ablaufes der Zahlungsfrist erhoben werden dürfen.<sup>772</sup> Art. 114 Abs. 2 UZK sieht demgegenüber in den dort geregelten Ausnahmefällen eine Verzinsung ab dem Zeitpunkt der Zollschuldentstehung vor, um diejenigen Zollschuldner nicht zu bevorzugen, deren Zollschuld aufgrund einer Pflichtverletzung oder nachträglichen Kontrolle später entsteht als für andere. Die Regelung steht damit in einem Spannungsverhältnis zwischen der möglichst gleichen Behandlung der Zollschuldner und dem durch den EuGH aufgestellten Grundsatz, der hinsichtlich des Zeitraumes der zollrechtlichen Verzugszinsbestimmung eine eindeutige Regelung getroffen hat.<sup>773</sup> Weiterhin entspricht die Vorschrift des Art. 114 Abs. 2 UZK dem Grundgedanken nach einer Ausgleichszinsregelung, die in Art. 214 Abs. 3 ZK i.V.m. Art. 519 Abs. 1 ZK-DVO noch enthalten war, jedoch nicht in den UZK übernommen wurde.<sup>774</sup> Es ist davon auszugehen, dass die Entscheidung, die Ausgleichszinsregelung im Rahmen des Zinssystems des UZK abzuschaffen,<sup>775</sup> nicht dazu führen sollte, dass sich die Ausgleichszinsen kennzeichnenden Grundsätze „unter dem Deckmantel“ anderer Zinsregelungen, die in den UZK übernommen wurden, widerspiegeln. Dementsprechend entschied der EuGH auch in der *Rs. Aurubis Bulgaria*, dass es den Zollbehörden nicht erlaubt sei, Ausgleichszinsen nach Art. 214 Abs. 3 ZK i.V.m. Art. 519 Abs. 1 ZK-DVO

---

<sup>772</sup> EuGH, Urt. v. 31.03.2011, *Rs. C-546/09*, Slg. 2011, I-2531 (*Aurubis Bulgaria*), Rn. 32f.

<sup>773</sup> Vgl. dazu auch *Gellert*, in: *AW-Prax* 2012, 25, S. 27, der Art. 78 Abs. 3 MZK im Widerspruch zu der Entscheidung EuGH, Urt. v. 31.03.2011, *Rs. C-546/09*, Slg. 2011, I-2531 (*Aurubis Bulgaria*) sieht.

<sup>774</sup> Vgl. Teil I: A.I.1., S. 70.

<sup>775</sup> Die Erhebung von Ausgleichszinsen nach Art. 214 ZK i.V.m. Art. 519 Abs. 1 ZK-DVO war nur für die Verfahren der aktiven Veredelung und der vorübergehenden Verwendung vorgesehen.

für den Zeitraum zwischen der Zollschuldentstehung und dem Ablauf der Zahlungsfrist zu erheben, soweit die in dieser Vorschrift genannten Zollverfahren nicht betroffen waren.<sup>776</sup> Für die Annahme, dass Ausgleichszinsen oder deren Grundsätze nicht mehr durch den UZK geregelt werden sollen spricht nicht nur der Entfall des Bedürfnisses für eine Regelung von Ausgleichszinsen durch die Umstrukturierung der Zollverfahren der aktiven Veredelung und vorübergehenden Verwendung, sondern ebenfalls die Vermeidung des hohen Berechnungsaufwands,<sup>777</sup> wodurch eine Vereinfachung der Zinsvorschriften im UZK vorangetrieben werden sollte.<sup>778</sup> Vor diesem Hintergrund erscheint es problematisch, dass eine Zinsregelung, deren Grundgedanke im Rahmen des ZK schon nicht auf andere Zollverfahren übertragbar war, in den Regelungen des UZK wiederzufinden ist, der keine Ausgleichszinsen mehr kennt.

### (b) Teleologische und historische Aspekte

Das Gleichgewicht zwischen Zollschuldner und Zollbehörde wurde ursprünglich nur für Nacherhebungsfälle eingeführt, auf deren Grundlage eine zügigere Abwicklung des Zollverfahrens für Waren erwirkt werden konnte, indem diese zunächst ungeprüft freigegeben werden konnten. Die Ordnungsmäßigkeit der Einfuhren wird in solchen Fällen erst zu einem späteren Zeitpunkt überprüft, sodass auf Grundlage dieser Kontrollen Nachzahlungen zulasten oder Erstattungen zugunsten des Zollschuldners entstehen können.<sup>779</sup> Das Gleichgewicht sollte jedoch nicht den Zweck erfüllen, den Wirtschaftsbeteiligten oder den Zollbehörden grundsätzlich Zinsen auf Beträge vorzuenthalten, die ihnen für einen bestimmten Zeitraum nicht zur Verfügung standen. Eine Beschränkung der Zinspflicht außerhalb dieser Nacherhebungsfälle führt nicht zu einer zügigeren Abwicklung des Zollverfahrens selbst, da sich die Zinsfragen in Bezug auf die anderweitigen Erlass- und Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK regelmäßig erst im Nachgang an eine Zollschuldentstehung stellen, die sich an die Prüfung der Waren anschließt. Das Gleichgewicht erfüllt damit zwar hinsichtlich der Durchführung der Nacherhebungsfälle seinen Zweck, in denen es den Zollbehörden erst mit einer zeitlichen Verzögerung möglich ist, den korrekten Abgabebetrag festzusetzen, nicht jedoch bezüglich der restlichen Erstattungstatbestände. Der Zollbeteiligte erhält

776 EuGH, Urt. v. 31.03.2011, Rs. C-546/09, Slg. 2011, I-2531 (Aurubis Bulgaria), Rn. 35ff.

777 Jedenfalls die Vorschrift des Art. 519 ZK-DVO sah einen komplizierten Berechnungsmodus vor, Witte, Henke, Kammerzell: Der Unionszollkodex (UZK), S. 110.

778 Witte, Henke, Kammerzell: Der Unionszollkodex (UZK), S. 110.

779 Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 50ff.; vgl. Teil 1: A.II.2.a).aa), S. 90.

durch die ungeprüfte Freigabe einen Vorteil, indem ihm seine Waren entsprechend zügig zur Verfügung stehen.<sup>780</sup> Dieser Vorteil rechtfertigt im Gegenzug eine beschränkte Erstattungsverzinsung im Rahmen des Gleichgewichtes zwischen Zollschuldner und Zollbehörde, kann sich im Umkehrschluss jedoch nicht auf die restlichen Erstattungsfälle beziehen, denen ein solcher Vorteil der zügigen Zollabwicklung nicht zugrunde liegt. Vielmehr würden die Zollschuldner im Falle der Ausweitung des Gleichgewichts auf sämtliche der im UZK geregelten Erlass- und Erstattungsfälle im Vergleich zu den Zollbehörden benachteiligt, indem die Voraussetzungen der Verzinsung zugunsten der Zollschuldner gemäß Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK weitaus strenger ausgestaltet sind als diejenigen des Art. 114 Abs. 1 UZK zugunsten der Zollbehörde. Entsprechendes gilt auch für den Zinssatz nach Art. 112 Abs. 2 UAbs. 2 UZK, der für die Zollbehörden über den Verweis des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 UZK geringer ausfällt als für den Zollschuldner, dessen Zinssatz sich nach Art. 114 Abs. 1 UAbs. 2 UZK richtet.<sup>781</sup> Diese Benachteiligung des Zollschuldners trifft in einem besonderen Maße auch auf die Ausnahmeregelung des Art. 114 Abs. 2 UZK im Verhältnis zu Art. 116 Abs. 6 UZK zu, soweit ersterer als mit dem Unionsrecht vereinbar angesehen wird. Aus historischer und teleologischer Sicht ergibt sich damit kein zwingender Grund, das ursprünglich nur auf die Nacherhebungsfälle bezogene Gleichgewicht zwischen Zollschuldner und Zollbehörde auf alle anderen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK auszuweiten. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass es sich bei diesem Gleichgewicht zwischen Zollbehörde und Wirtschaftsbeteiligten in Bezug auf die Fälle der Nacherhebung von Abgaben um einen zollrechtlichen Grundsatz handelt, dessen Einhaltung sich in der zollrechtlichen Erstattungsziinsregelung widerspiegeln soll. Diese Einschränkung der Erstattungsverzinsung, die auf der Aufrechterhaltung dieses Gleichgewichtes beruht, sollte aus diesem Grund konsequenterweise nur auf die Nacherhebungsfälle bezogen sein.

### (c) Zwischenergebnis

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass das normative Verhältnis zwischen Art. 114 und Art. 116 Abs. 6 UZK sowohl aus systematischer als auch aus teleologischer Perspektive nicht für eine Ausweitung des Gleichgewichtes zwischen Zollschuldner und Zollbehörde über die Nacherhebungsfälle hinaus auf alle Zoll-

---

780 So die Kommission in Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 39.

781 *Deimel*: Art. 112 UZK, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Rn. 36.

schuldentstehungs- sowie Erstattungsfälle spricht. Eine Einschränkung des Zinsgrundsatzes des EuGH kann damit nicht durch das Bestehen eines solchen umfassenden, auf alle Erstattungsfälle des UZK bezogenen Gleichgewichtes gerechtfertigt werden. Für dieses Ergebnis spricht ebenfalls die historische Auslegung, die das Gleichgewicht nur auf die Nacherhebungsfälle selbst bezieht und damit den Zinsgrundsatz des EuGH nicht einschränkt.

## **bb) Normenspezifische Beschränkungen**

Fraglich ist nunmehr, ob normenspezifische Beschränkungen bestehen, die zu einer Beschränkung oder gar einem Ausschluss des Zinsgrundsatzes des EuGH führen können. Dabei ist neben der in Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK geregelten Erstattungsverzinsung, die im Fall des verspäteten Vollzugs der Erstattungsentscheidung durch die Behörde gewährt wird, zu thematisieren, ob sich der Wegfall des noch im Art. 241 ZK enthaltenen Verweises auf die einzelstaatlichen Vorschriften in Bezug auf den Zinsgrundsatz des EuGH auswirkt.

### **(1) Verspäteter Vollzug der Behörde und Nichtvertretenmüssen**

Gemäß Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK muss die Zollbehörde die Erstattungsbeträge verzinsen, wenn sie die Erstattungsentscheidung nicht innerhalb von drei Monaten vollzogen hat, es sei denn, sie hat die Nichteinhaltung der Frist nicht zu vertreten.

Die Verzinsung aufgrund eines verspäteten Vollzugs der Erstattungsentscheidung basiert auf der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, mit der der Gesetzgeber zum Ziel hatte, das Gleichgewicht zwischen Zollschuldner und Zollbehörde in Nacherhebungsfällen zu wahren.<sup>782</sup> Aus historischer Sicht berührt der Anwendungsbereich dieser Erstattungszinsregelung daher nicht den Zinsgrundsatz des EuGH, sodass aus dieser Perspektive die Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben und die im europäischen Zollrecht geregelte Verzinsung aufgrund des verspäteten Vollzugs der Behörde nebeneinander stehen. Die Erstattungszinsregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK findet in der Praxis jedoch, anders als ursprünglich vorgesehen, nunmehr auf alle Erstattungsfälle des UZK Anwendung. Die Diskussion des Verhältnisses zwischen Art. 114 und Art. 116 Abs. 6 UZK im Rahmen der zollrechtsspezifischen Beschränkungen wurde mit dem Ergebnis abgeschlossen, dass es sich bei dem Gleichgewicht zwischen Zollbehörde und Zollschuldner um einen Grundsatz handelt, dessen Einhaltung allein im Zusammenhang mit den Nacherhebungsfällen gerechtfertigt er-

---

782 Vgl. Teil 1: A.III.2.a).aa), S. 130.

scheint. Ein Grund, dieses Gleichgewicht auf alle anderen Erstattungsfälle auszuweiten, war nicht ersichtlich.<sup>783</sup> Aus dieser Erkenntnis folgt für das Erfordernis des verspäteten Vollzugs der Behörde und dem Nichtvertretenmüssen, dass sich diese Einschränkung der Erstattungsverzinsung nur auf die Verzinsung der Nacherhebungsfälle beziehen sollte, nicht jedoch auf die restlichen Erstattungsfälle, zu denen auch die Erstattungsgrundlage für den Zinsgrundsatz des EuGH zu zählen ist.

Die Einschränkung der Verzinsung des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK zulasten der Anwendbarkeit des Zinsgrundsatzes des EuGH ist damit nicht gerechtfertigt.

### **(2) Wegfall des Verweises auf die einzelstaatlichen Bestimmungen**

Der Wegfall des noch in Art. 241 ZK enthaltenen Verweises auf die einzelstaatlichen Vorschriften hat im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UZK zu einer weitergehenden Beschränkung der Verzinsung von Erstattungsbeträgen geführt. Konnte vor Inkrafttreten des UZK eine mitgliedstaatliche Regelung trotz des im europäischen Zollrecht geregelten Nichtverzinsungsgrundsatzes bzw. einer unter engen Voraussetzungen gewährten Erstattungsverzinsung (Art. 241 UAbs. 1 S. 1; UAbs. 1 S. 2, 1. Anstr. ZK) durch den Verweis auf die einzelstaatlichen Vorschriften (Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK) dem Erstattungsberechtigten noch eine mit dem Zinsgrundsatz des EuGH in Einklang stehende Erstattungsverzinsung gewähren, ist dies nach Maßgabe des Wortlautes des Art. 116 Abs. 6 UZK nicht mehr möglich.<sup>784</sup> Damit steht der Wegfall des Verweises auf die einzelstaatlichen Vorschriften zugunsten der fortschreitenden Harmonisierung des europäischen Zollrechts dem Zinsgrundsatz des EuGH insoweit gegenüber, als potentielle einzelstaatliche, dem Zinsgrundsatz des EuGH entsprechende Vorschriften keine Anwendung mehr finden können. Mit dieser Formulierung des Art. 116 Abs. 6 UZK könnte der Eindruck entstehen, dass der Gesetzgeber zugunsten einer einheitlichen Erstattungszinsbestimmung im europäischen Zollrecht die Vereinbarkeit der Vorschrift mit den durch den EuGH entwickelten Grundsätzen zurücktreten lassen wollte.<sup>785</sup>

---

783 Vgl. Teil 3: A.I.3.c).aa).(3), S. 267.

784 Vgl. Teil 1: A.III.2.c), S. 139.

785 In diese Richtung argumentierten auch die deutsche Regierung und das HZA Bielefeld in der Rs. Wortmann, Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 33f. in Bezug auf die Vorgängervorschrift Art. 241 ZK.

Gegen diese Annahme spricht jedoch die Entscheidung des EuGH in *der Rs. Wortmann*<sup>786</sup>, in der das Gericht für in den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH fallende Sachverhalte den Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK, der in Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK übernommen wurde, nicht zur Anwendung kommen ließ.<sup>787</sup> Die Verzinsung wurde in diesem Fall zwar über den Verweis auf die einzelstaatlichen Bestimmungen gemäß § 236 AO gewährt. Dies hat jedoch nicht zur Folge, dass der Wegfall des Verweises auf die einzelstaatlichen Bestimmungen zwangsläufig zu einem Ausschluss der Durchsetzung des Zinsgrundsatzes des EuGH führt, da die Gewährung von Zinsen als „unionsrechtliche Pflicht der Mitgliedstaaten“<sup>788</sup> in Einklang mit den Grundsätzen der Effektivität und der Äquivalenz unabhängig von der Frage durchsetzbar sein muss, ob ein Verweis auf einzelstaatliche Bestimmungen besteht.

Entscheidend ist in diesem Fall also vielmehr, dass die in den Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbare Sekundärrechtsnorm des Art. 116 Abs. 6 UZK selbst dem durch den EuGH aufgestellten Grundsatz der Verzinsung von Erstattungsbeiträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben in gleicher Weise genügen muss wie etwaige, das Unionsrecht durchsetzende nationale Normen, deren Anwendungsbereich beispielsweise über einen Verweis auf einzelstaatliche Bestimmungen eröffnet ist.<sup>789</sup> Ein fehlender Verweis auf die einzelstaatlichen Bestimmungen kann aus diesem Grund nicht dazu führen, dass das Erfordernis der Konformität der europäischen Verordnungsnorm mit dem Primärrecht der Union, zu dem auch die durch den EuGH entwickelten allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts zu zählen sind,<sup>790</sup> auf die nationalen Vorschriften verlagert wird und den europäischen Gesetzgeber davon befreit, die Sekundärrechtsnormen in Einklang mit dem Primärrecht formulieren zu müssen.

786 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann); ausführlich zu dieser Entscheidung Teil 2: B.I.6., S. 201.

787 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 26; vgl. auch *Felderhoff*, in: AW-Prax 2017, 98, S. 101.

788 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 39; vgl. auch Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 70.

789 Dies ergibt sich u.a. aus der zu gewährleistenden Wirksamkeit und Einheitlichkeit des Unionsrechts, *Schill, Krenn*: Art. 4 EUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 80ff.; zur Rechtsfortbildungs- und Rechtsschöpfungskompetenz des EuGH vgl. *Borchardt*: Auslegung, Rechtsfortbildung und Rechtsschöpfung, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 19ff.; zur Durchsetzung des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts durch den EuGH *Ehlers*: Verhältnis des Unionsrechts zu dem Recht der Mitgliedstaaten, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 52.

790 Vgl. dazu schon Teil 2: B.III.2., S. 234.

Der Wegfall des Verweises auf die einzelstaatlichen Bestimmungen führt daher im Ergebnis nicht zu einer (weiteren) Beschränkung des Zinsgrundsatzes des EuGH, da es auf die Konformität der Verordnungsnorm selbst mit dem durch den EuGH entwickelten unionsrechtlichen Grundsatz primärrechtlichen Ranges ankommt und nicht auf einen in der Verordnungsnorm enthaltenen Verweis auf einzelstaatliche Vorschriften.

### **cc) Zeitliche Beschränkungen**

Art. 121 UZK enthält Fristenregelungen, die die Durchsetzung der zollrechtlichen Erstattungsansprüche beschränken. Keine Regelungen dieser Art enthält Art. 121 UZK in Bezug auf die Erstattungsziinsregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK.

Wie schon im Rahmen des unionsrechtlichen Erstattungsanspruches dargelegt, würde auch eine zeitliche Beschränkung des zollrechtlichen Anspruches auf Erstattungsziinsen selbst zu einer „doppelten Beschränkungsmöglichkeit“ des Zinsanspruches führen, da zunächst die Fristen des Erstattungsanspruches nach Art. 121 UZK eingehalten werden müssten, bevor ein weiteres Fristenerfordernis in Bezug auf die Verzinsung dieser Erstattungsbeträge beachtet werden müsste,<sup>791</sup> obwohl es sich bei der Erstattungsverzinsung um einen von der Erstattung abhängigen Anspruch handelt. Aus diesem Grund muss es grundsätzlich ausreichen, dass die in Art. 121 UZK geregelten Fristen des Erstattungsanspruches gewahrt werden, um eine weitergehende zeitliche Beschränkung des der Erstattung nachgelagerten Zinsanspruches zu vermeiden. Die zeitlichen Beschränkungen des Anspruches auf Erstattungsziinsen nach Art. 116 Abs. 6 UZK bestimmen sich damit grundsätzlich nach den für die Erstattung geltenden Fristen.

Eine abweichende Regelung kommt dann in Betracht, wenn der Anspruch auf die Erstattungsverzinsung mit einer erheblichen zeitlichen Verzögerung durchgesetzt werden soll. In diesen Fällen erscheint eine großzügige zeitliche Begrenzung zugunsten des Prinzips der Rechtssicherheit sowie des Grundsatzes der Sicherstellung eines ordnungsgemäßen Verfahrensablaufes sinnvoll.

In Bezug auf die zeitlichen Beschränkungen des Erstattungsziinsanspruches nach Art. 116 Abs. 6 UZK bestehen damit keine zollrechtsspezifischen zeitlichen Beschränkungen, die es rechtfertigen könnten, den Zinsgrundsatzes des EuGH einzuschränken.

---

791 Vgl. Teil 2: B.III.1.d).bb).(2), S. 231.

## **dd) Verfahrensrechtliche Beschränkungen**

Verfahrensrechtliche Beschränkungen können den Wirtschaftsbeteiligten insbesondere in Form von Beweislast- und Beweismittelbeschränkungen daran hindern, einen an sich bestehenden Anspruch auf Erstattung sowie der entsprechenden Verzinsung durchzusetzen. Der UZK enthält hinsichtlich des Anspruchs auf Erstattungsinsen mit Ausnahme der Beweislastumkehr zulasten der Behörde in Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK keine Bestimmungen, die die Beweisregeln betreffen. Wie im Rahmen der Erstattungsverzinsung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs kann zunächst auch bezüglich der Verzinsung nach Art. 116 Abs. 6 UZK auf die verfahrensrechtlichen Beschränkungen des zollrechtlichen Erstattungsanspruchs<sup>792</sup> zurückgegriffen werden. Als von der Erstattung abhängiger Anspruch auf die Zahlung von Erstattungsinsen kann dieser nur bestehen, wenn der vorgeschaltete Erstattungsanspruch durchsetzbar ist. Verfahrensrechtliche Beschränkungen bei der Durchsetzung des Anspruches auf Erstattungsinsen nach Art. 116 Abs. 6 UZK können sich damit grundsätzlich nur auf solche verfahrensrechtlichen Erfordernisse beziehen, die speziell die Verzinsung betreffen und nicht schon im Rahmen der Erstattung oder anderweitiger vorgeschalteter Verfahrensschritte wie beispielsweise der Erhebung der Abgaben erfüllt worden sind. Ansonsten ist gegebenenfalls auf die mitgliedstaatlichen Vorschriften zurückzugreifen, soweit sie nicht durch die Regelungen des UZK verdrängt werden.

Auch den verfahrensrechtlichen Beschränkungen liegt damit kein zollrechtlicher Grundsatz zugrunde, der eine Einschränkung des Zinsgrundsatzes des EuGH rechtfertigen könnte.

## **d) Zeitraum der Verzinsung**

Gemäß Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 1 UZK sind Zinsen ab dem Tag, an dem die Dreimonatsfrist der Zollbehörde abläuft, die Erstattungsentscheidung zu vollziehen, bis zum Tag der Erstattung zu zahlen. Dieser Zeitraum ergibt sich aus der vorgeschalteten Voraussetzung, dass die Zollbehörde einen verspäteten Vollzug der Erstattungsentscheidung zu vertreten haben muss. Im Gegensatz dazu legt der EuGH den Zeitraum der Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben auf den Tag der Abgabenerhebung bis zum Tag der Erstattung fest.<sup>793</sup>

Wie schon dargelegt führen die Voraussetzungen der Verzinsung in Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK nicht zu einer Einschränkung des Zinsgrundsatzes des

---

792 Vgl. Teil 3: A.I.3.a).bb), S. 261.

793 Vgl. Teil 2: B.III.1.c), S. 223.

EuGH.<sup>794</sup> In der Konsequenz kann ebenfalls der in Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 1 UZK geregelte Zeitraum der Verzinsung den durch den EuGH bestimmten Zeitraum nicht verdrängen. Damit besteht auch in diesem Fall kein zollrechtlicher Grundsatz, der es rechtfertigt, von dem durch den EuGH festgestellten Zeitraum der Verzinsung abzuweichen.

Eine Ausnahme besteht für den Zeitraum der Erstattungsverzinsung von Nacherhebungsfällen. Um das Gleichgewicht zwischen der Zollbehörde und dem Wirtschaftsbeteiligten zu wahren, beschränkt sich der Zeitraum der Verzinsung in diesen Fällen in Einklang mit Art. 114 Abs. 1 UZK auf den Tag, an dem die Dreimonatsfrist der Zollbehörde abläuft, die Erstattungsentscheidung zu vollziehen, bis zum Tag der Erstattung.<sup>795</sup>

### e) Zinshöhe und Berechnungsgrundlage der Zinsen

Über den Verweis in Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 UZK werden die Zinshöhe sowie die Berechnungsgrundlage der Zinsen durch die Regelung des Art. 112 UZK bestimmt,<sup>796</sup> während der EuGH im Rahmen der Verzinsung der Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben auf die jeweiligen mitgliedstaatlichen Vorschriften verweist. Die im UZK enthaltene Regelung geht den jeweiligen nationalen Bestimmungen als *lex specialis* vor. Sie ist insbesondere im Hinblick auf die Einheitlichkeit der Verzinsung der Erstattungsbeträge, die sich im Gegensatz zu der reinen Rückerstattung von Abgaben nach den variierenden Zinssätzen und Berechnungsgrundlagen in den jeweiligen Mitgliedstaaten stark unterscheiden können,<sup>797</sup> positiv zu bewerten.

## 4. Fazit

Der Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH im Hinblick auf die zollrechtliche Erstattungszinsregelung des Art. 116 Abs. 6 UZK wurde als eröffnet angesehen, soweit es sich um eine „Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben“ handelt, die sich im Bereich des europäischen Zollrechts über die Erstattungsregelung des Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK (zu hoch bemessene Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbeträge in Form der Erstattung aufgrund einer für ungültig erklärten Verordnung) konkretisiert.

---

<sup>794</sup> Vgl. Teil 3: A.I.3.c).bb), S. 273.

<sup>795</sup> Vgl. Teil 3: A.I.3.c).aa).(3), S. 267.

<sup>796</sup> Vgl. Teil 1: A.III.2.b).bb), S. 138.

<sup>797</sup> Vgl. Teil 2: B.III.1.d).aa).(2), S. 227.

Bei der anschließenden Auslegung des Nichtverzinsungsgrundsatzes des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK wurde die Wortlautauslegung als nicht vereinbar mit dem Zinsgrundsatz des EuGH angesehen, während ebenfalls festgestellt werden konnte, dass die Vorschrift dem Zinsgrundsatz des EuGH nach der teleologischen und der historischen Auslegung nicht widerspricht.

Die Prüfung der Vereinbarkeit der Verzinsung nach Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK mit dem Zinsgrundsatz des EuGH erfolgte auf Grundlage der im zweiten Teil der Arbeit herausgearbeiteten Voraussetzungen für eine Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben nach den Grundsätzen des EuGH.<sup>798</sup> Hierzu wurde von einem nach den Vorschriften der Art. 116-120 UZK grundsätzlich bestehenden Erstattungsanspruch ausgegangen, dessen Durchsetzung weder aus zeitlichen und verfahrensrechtlichen Gründen beschränkt, noch durch eine Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte ausgeschlossen sein darf. Neben dem regelmäßig unproblematisch vorliegenden Unmittelbarkeitskriterium darf der Zinsanspruch außerdem keinen Beschränkungen unterliegen. An diesem Punkt wurde zunächst geprüft, ob sich allgemeine, nicht notwendigerweise auf die Bestimmung des Art. 116 Abs. 6 UZK bezogene zollrechtliche Grundsätze einschränkend auf den Zinsgrundsatz des EuGH auswirken können. Im Zuge dieser Prüfung wurde diskutiert, ob das Fehlen einer Vorschrift, die die Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte im Rahmen der Erstattung regelt, zu einer Verlagerung dieser Abwälzungsproblematik auf die Zinsebene führen kann und auf diese Weise möglicherweise den Zinsgrundsatz des EuGH einschränkt. Dies wurde mit der Begründung abgelehnt, dass ein etwaiger Ausschluss eines Anspruches aufgrund der Abwälzung der Abgabenlast an Dritte auch im Bereich des Zollrechts schon auf der Ebene der Erstattung stattfinden müsste und sich in der Konsequenz nicht mehr auf die Verzinsung des Art. 116 Abs. 6 UZK auswirken kann. Weiterhin wurde auch für den Bereich des europäischen Zollrechts an der schon im Rahmen des unionsrechtlichen Anspruchs auf Verzinsung der Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben vertretenen Auffassung festgehalten, dass den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Verzinsung erstatteter Abgaben kein Ermessen zusteht, soweit sie Eigenmittel der EU erheben. Im Zusammenhang mit der Diskussion des Verhältnisses zwischen Art. 116 Abs. 6 und Art. 114 UZK wurde aus systematischer, historischer sowie teleologischer Perspektive abgewogen, ob das ursprünglich nur auf die Nacherhebungsfälle bezogene Gleichgewicht zwischen Zollschuldner und Zollbehörde nunmehr auf alle Erstattungstatbestände anzuwenden ist und in der Folge durch die Anwendung des Art. 116 Abs. 6 UZK den Zinsgrundsatz des EuGH entsprechend einschränken kann. Dies wurde jedenfalls aus historischer und teleologischer Sicht sowie

---

798 Vgl. Teil 2: B.III.1.e), S. 233.

im Falle der Vereinbarkeit des Art. 114 Abs. 2 UZK mit den Grundsätzen des EuGH sowie den Zinsregelungen des UZK ebenfalls aus systematischer Sicht abgelehnt. Anschließend wurden die sich auf Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK beziehenden normenspezifischen Beschränkungen thematisiert. Dabei wurde auf den verspäteten Vollzug der Erstattungsentscheidung der Behörde, das Nichtvertretenmüssen sowie auf den Wegfall des Verweises auf die einzelstaatlichen Bestimmungen eingegangen. Der verspätete Vollzug der Behörde sowie die Voraussetzung des Nichtvertretenmüssens wurden im Hinblick auf die historische Entwicklung dieser Voraussetzungen im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK auf die Nacherhebungsfälle beschränkt, sodass der Zinsgrundsatz des EuGH auf diese Weise nicht eingeschränkt werden kann. Da nicht nur nationalstaatliche, das Unionsrecht durchführende (Zins-)Regelungen, sondern die Verordnungsvorschriften selbst gleichermaßen den durch den EuGH aufgestellten Grundsätzen primärrechtlichen Ranges entsprechen müssen, wurde der Wegfall des Verweises auf die einzelstaatlichen Bestimmungen ebenfalls nicht als eine Beschränkung des Zinsgrundsatzes des EuGH angesehen. Auch im Rahmen der zeitlichen und verfahrensrechtlichen Beschränkungen des Zinsanspruches nach Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK waren keine zollrechtlichen Grundsätze ersichtlich, die zu einer Beschränkung des Zinsgrundsatzes des EuGH hätten führen können. Auf der Rechtsfolgeenseite wurde auf den Zeitraum der Verzinsung, die Zinshöhe und die Berechnungsgrundlage der Zinsen eingegangen. Der Zeitraum der Verzinsung wurde auf Grundlage des Ergebnisses des verspäteten Vollzugs und Nichtvertretenmüssens der Behörde ebenfalls nicht als den Zinsgrundsatz des EuGH einschränkend eingestuft. In Zusammenhang mit der Regelung der Zinshöhe und der Berechnungsgrundlage der Zinsen nach Art. 112 UZK wurde die Harmonisierung dieser Regelung für eine Verzinsung nach Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK im europäischen Zollrecht befürwortet.

Damit ist im Ergebnis festzustellen, dass die mit der Erstattungsvorschrift des Art. 116 Abs. 6 UZK korrespondierenden zollrechtlichen Besonderheiten und Grundsätze nicht dazu führen, dass eine Einschränkung des Zinsgrundsatzes des EuGH gerechtfertigt erscheint. In der Folge unterfallen Erstattungsbeträge unionsrechtswidrig erhobener Abgaben, für die der Zinsgrundsatz des EuGH Anwendung findet, nicht der beschränkten Verzinsung unter den Voraussetzungen des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK, sondern sind vielmehr nach Maßgabe der Rechtsprechung des EuGH zu verzinsen.

Dieses Ergebnis gilt entsprechend für den Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK. Gibt es keine zollrechtlichen Grundsätze und Besonderheiten, die eine Verzinsung unter den restriktiven Bedingungen des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2 UZK rechtfertigen, kann der Nichtverzinsungsgrundsatz

des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK erst recht nicht im Einklang mit dem Grundsatz des EuGH stehen, der eine Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben vorsieht.

## **II. Konsequenzen für die Anwendbarkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK**

Nachdem festgestellt werden konnte, dass keine zollrechtlichen Grundsätze bestehen, die eine Einschränkung des Zinsgrundsatzes des EuGH rechtfertigen (I.), ist nun zu untersuchen, welche Konsequenzen aus diesem Ergebnis für die Anwendbarkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK zu ziehen sind. Hierzu wird zunächst auf die in der *Rs. Wortmann* angesprochenen möglichen Auslegungs- und Anwendungsmöglichkeiten der linearen und der differenzierten Auslegung sowie einer möglichen Ungültigkeit der Norm<sup>799</sup> eingegangen. Anschließend wird der Fall der *Rs. Wortmann* auf Grundlage dieses Ergebnisses gelöst und ein Vorschlag für eine Umformulierung des Art. 116 Abs. 6 UZK ausgearbeitet.

### **1. Auslegungs- und Anwendungsmöglichkeiten des Art. 116 Abs. 6 UZK**

Die in der *Rs. Wortmann* vorgestellten Konsequenzen für die Anwendbarkeit der Erstattungszinsregelung des europäischen Zollrechts im Hinblick auf den Zinsgrundsatz des EuGH beziehen sich auf die lineare Auslegung, die differenzierte Auslegung und die Ungültigkeit der Erstattungszinsnorm. Diese Auslegungs- und Anwendungsmöglichkeiten des Art. 116 Abs. 6 UZK sind im Folgenden nicht nur im Hinblick auf den Zinsgrundsatz des EuGH zu untersuchen. Vielmehr stellt sich ebenso die Frage, wie sich die Auslegung bzw. Anwendbarkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK in Bezug auf den Zinsgrundsatz des EuGH auf die anderen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK und den Grundsatz der Rechtssicherheit auswirkt.

#### **a) Lineare Auslegung**

Nach der linearen Auslegung hat die kodifizierte Erstattungszinsnorm des Art. 116 Abs. 6 UZK im Verhältnis zu der Anwendung des Zinsgrundsatzes des EuGH Vorrang. Im Falle einer Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben müsste die Verzinsung dieser Erstattungsbeträge, die

---

799 Schlussantrag, EuGH, *Rs. C-365/15*, EU:C:2016:663 (*Wortmann*), Rn. 45; vgl. auch Teil 2: B.I.6., S. 201.

grundsätzlich unter den Zinsgrundsatz des EuGH fallen würde, zugunsten der vollumfänglichen Anwendbarkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK abgelehnt werden.<sup>800</sup>

Die lineare Auslegung ist, wie auch der EuGH in der *Rs. Wortmann* in Bezug auf Art. 241 ZK festgestellt hat,<sup>801</sup> abzulehnen. Dies ergibt sich aus der vorangegangenen Prüfung der Vereinbarkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK mit dem Zinsgrundsatz des EuGH, die ergeben hat, dass mit Ausnahme der Nacherhebungsfälle keine zollrechtlichen Grundsätze bestehen, die eine Beschränkung oder einen Ausschluss des Zinsgrundsatzes rechtfertigen können.<sup>802</sup> In der Konsequenz kann die zollrechtliche Erstattungszinsnorm den durch den EuGH entwickelten Zinsgrundsatz des EuGH im Wege der linearen Auslegung nicht verdrängen.

### b) Differenzierte Auslegung

Nach der differenzierten Auslegung wird die in den Zinsgrundsatzes des EuGH fallende Verzinsung von Erstattungsbeträgen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift des Art. 116 Abs. 6 UZK einbezogen. Die Norm ist nach dieser Auslegung für alle anderen Erstattungsfälle anwendbar, soweit sie nicht die Erstattung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben betreffen, die auf Grundlage einer für ungültig erklärten Verordnung erhoben worden sind.<sup>803</sup>

Anders als die lineare Auslegung lässt die differenzierte Auslegung den Zinsgrundsatz des EuGH im Rahmen der zollrechtlichen Erstattungszinsregelung zur Anwendung kommen. Der EuGH begründete seine Entscheidung in der *Rs. Wortmann* zugunsten der differenzierten Auslegung des Art. 241 ZK hauptsächlich mit der Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift und der damals einschlägigen Erstattungsvorschrift des Art. 236 ZK (heute Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK), die eine Zahlung von Zinsen nicht ausdrücklich regelte. Art. 241 ZK könne daher nicht dahingehend ausgelegt werden, dass die Vorschrift Zinsen grundsätzlich ausschließe, soweit Abgaben erstattet werden müssen, die zuvor auf Grundlage einer ungültigen Verordnung erhoben worden waren.<sup>804</sup> Das Gericht ging in der Entscheidung also zunächst aufgrund der Entstehungsgeschichte der Vorschrift davon aus, dass Art. 241 ZK (heute Art. 116 Abs. 6 UZK) die Verzinsung in Nacherhebungsfällen, für die die Norm ursprünglich konzipiert wurde, grundsätzlich ausschließt. Mangels einer entsprechenden

---

800 Dazu Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 45.

801 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 26.

802 Vgl. die Prüfung in Teil 3: A.I., S. 252.

803 Dazu Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 45; vgl. aber auch Fn. 806.

804 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 25ff.

Bestimmung in der Erstattungsnorm des Art. 236 ZK selbst (heute Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK) hinsichtlich einer Verzinsung dieser zum Teil unter den Zinsgrundsatz des EuGH fallenden Erstattungsfälle sahen die Richter jedoch aus systematischer Sicht keinen zwingenden Ausschluss der Verzinsung nach Art. 241 ZK und kamen auf diesem Weg zum Ergebnis der differenzierten Auslegung dieser zollrechtlichen Erstattungszinsvorschrift.

## aa) Auswirkungen der differenzierten Auslegung auf die restlichen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK

Im Rahmen dieser Argumentation, mit der der EuGH zu dem Ergebnis der differenzierten Auslegung der Norm kommt, stellt sich die Frage, welche Auswirkungen diese Auslegung auf die anderen Erstattungsfälle hat, die weder unter die Nacherhebungsfälle, noch unter den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH fallen, für die jedoch die Erstattungszinsregelung dem Wortlaut nach gleichermaßen anwendbar ist.<sup>805</sup> Zu diesem Punkt hat sich das Gericht nicht ausdrücklich geäußert.<sup>806</sup> Ob die differenzierte Auslegung im Verhältnis zu einer Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK als vorzuzugsfähig anzusehen ist, hängt im Wesentlichen davon ab, welche Konsequenzen sich aus der Anwendung der differenzierten Auslegung für die anderen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK ergeben. Werden die restlichen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK im Ergebnis nicht mit dem Fall der Erstattung aufgrund einer für ungültig erklärten Verordnung gemäß Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK gleichgesetzt, könnte dies auch im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UZK für die Beibehaltung der differenzierten Auslegung sprechen. Müsste der Anwendungsbereich des Art. 116 Abs. 6 UZK jedoch auf die Nacherhebungsfälle reduziert werden, könnte unter anderem aus Gründen der Rechtssicherheit die Ungültigkeit der Vorschrift vorzuziehen sein.

## (1) Historische und teleologische Aspekte

Nach der Argumentation des Gerichtes in der *Rs. Wortmann*, das die Anwendung des Art. 241 ZK (heute Art. 116 Abs. 6 UZK) für die Nacherhebungsfälle vorsieht und damit eine Verzinsung für Erstattungen, die unter den Zinsgrundsatz des

805 Vgl. dazu auch Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 52f.

806 Allein EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 39 könnte andeuten, dass sich der EuGH auch auf die restlichen Erstattungsfälle beziehen möchte und ebendiese Erstattungsfälle, die keine Nacherhebungsfälle sind und nicht unter den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH fallen, ebenso verzinst werden müssen.

EuGH fallen erlaubt,<sup>807</sup> dürfte auch eine Verzinsung der Beträge, die sich aus den restlichen Erstattungsfällen ergeben, nicht ausgeschlossen werden. Die rein historische Auslegung der Norm führt daher dazu, dass nicht nur in den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH fallende Erstattungsbeträge verzinst werden müssen. Vielmehr dürften in der Konsequenz alle Erstattungen, die nicht auf einer Nacherhebung aufgrund einer zunächst ungeprüften Freigabe der Waren beruhen, ebenfalls nicht von der Erstattungszinsnorm des Art. 116 Abs. 6 UZK erfasst werden.

Für diese Auffassung spricht auch der bereits erläuterte teleologische Aspekt, der gezeigt hat, dass dem Ausschluss der Erstattungsverzinsung zwar in den Nacherhebungsfällen durch die zunächst ungeprüfte Freigabe von Waren, nicht jedoch im Rahmen der restlichen Erstattungsfälle eine Verfahrensbeschleunigung zugrunde liegt. Nur in diesen Nacherhebungsfällen hat der Zollschuldner durch die zügige Freigabe der Waren einen Vorteil, der eine berechnete Einschränkung der Erstattungsverzinsung zur Folge hat.<sup>808</sup> Abgesehen davon ist jedoch kein Grund ersichtlich, der es rechtfertigen würde, dass ein Erstattungsberechtigter, dessen Anspruch auf Erstattung beispielsweise auf einem reinen Rechenfehler der Zollbehörde bei einer Prüfung vor Freigabe der Waren beruht (Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK), nicht von einer Verzinsung dieses Erstattungsbetrages profitieren sollte, während ein Erstattungsberechtigter, der seine Abgaben aufgrund einer später für ungültig erklärten Verordnung gezahlt hat, wegen des Zinsgrundsatzes des EuGH eine entsprechende Verzinsung dieser Erstattungsbeträge erhält. In beiden Fällen standen den Wirtschaftsbeteiligten die Beträge, die ihnen erstattet werden, für den Zeitraum der Abgabentrachtung bis zu der Erstattung nicht zur Verfügung.<sup>809</sup> Würde hinsichtlich der Verzinsung der Erstattungsbeträge eine solche Differenzierung vorgenommen, könnte über die Erstattung, der der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zugrunde liegt,<sup>810</sup> eine Verletzung dieses Prinzips vorliegen. Diejenigen Erstattungsberechtigten, die wegen Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK keine Verzinsung erhielten, hätten auf

---

807 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 24ff.

808 Vgl. Teil 3: A.I.3.c).aa).(3).(b), S. 271.

809 Vgl. auch die Argumentation in Hessisches FG, Urt. v. 23.07.2018, 7 K 1579/17, Rn. 20.

810 Witte, *Wolfgang*: Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, Rn. E 1317; zu dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung bzgl. des Verhältnisses der zollrechtlichen Vorschriften zu denen der AO Henke, *Huchatz*, in: ZfZ 1996, 226, S. 230f.; zu diesem Grundsatz als eine der staatenübergreifenden Gemeinsamkeiten des Steuerrechts der Mitgliedstaaten der Europäischen Union Gröpl: Steuerrecht, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Rn. 6; vgl. zu dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung in Deutschland Gersch: § 3 AO, in: Klein, Abgabenordnung, Rn. 12f.; Kirchhof: Art. 3 Abs. 1 GG, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Rn. 323ff.

diese Weise im Ergebnis nur einen geschmälernten Erstattungsbetrag zur Verfügung, zöge man die Einbuße, die sich aus der Nichtverfügbarkeit der Beträge ergebe, von diesem Erstattungsbetrag ab.

Die Einbeziehung der restlichen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK, die weder unter die Nacherhebungsfälle zu fassen sind, noch unter den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH fallen, entspricht damit nicht nur dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung, sondern ebenfalls dem Sinn und Zweck des Instituts der Rechtsfolgenbeseitigung. Dieses ist darauf gerichtet, unrechtmäßiges Handeln des Staates bzw. staatlicher Stellen rückgängig zu machen und die verursachten Folgen zu beheben.<sup>811</sup> Ein vollständiger Ausgleich der Einbußen, die dem Zollschuldner durch eine unrechtmäßige Abgabenerhebung entstehen, ist nur über eine Erstattung sowie über eine entsprechende Erstattungsverzinsung zu erreichen. Unerheblich ist dabei, aus welchem Grund die Abgaben erstattet werden. Allein die Erstattungsverzinsung in Nacherhebungsfällen, die auf einer zunächst ungeprüften Freigabe der Waren beruhen, stellt im zollrechtlichen Kontext eine Besonderheit dar, die zu einer berechtigten Einschränkung der Erstattungsverzinsung führt.

Eine Anwendung des Art. 116 Abs. 6 UZK auf diejenigen Erstattungsfälle, die weder Nacherhebungsfälle darstellen, noch in den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes fallen, widerspricht damit dem Sinn und Zweck des Art. 116 Abs. 6 UZK.<sup>812</sup>

## **(2) Aspekte des Wortlauts und der Systematik**

In diesem Zusammenhang ist des Weiteren fraglich, wie die Ausführung des EuGH, die Erstattungsnorm des Art. 236 ZK (heute Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK) selbst enthalte hinsichtlich einer Verzinsung keine Regelung, einzuordnen ist. Das Gericht begründete neben der historischen Auslegung auch mit dieser Feststellung die Nichtanwendbarkeit des Art. 241 ZK (heute Art. 116 Abs. 6 UZK) hinsichtlich Erstattungen, die unter den Zinsgrundsatz des EuGH fallen. Der Grund für diese Argumentation könnte sein, dass der in der Erstattungszinsnorm enthaltene Nichtverzinsungsgrundsatz nur dann nicht zur Anwendung kommen soll, wenn eine gesetzliche Regelung existiert, die nicht in Einklang mit Art. 241 ZK (heute Art. 116 Abs. 6 UZK) steht. Da auch die Erstattungsnormen des UZK über Art. 116 Abs. 6 UZK hinaus keine Zinsregelungen

---

811 Vgl. zu dem unionsrechtlichen Institut der Rechtsfolgenbeseitigung Teil 2: A.I., S. 156.

812 Dieses Ergebnis wird möglicherweise auch durch den EuGH in der Rs. Wortmann angedeutet, vgl. EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 39.

enthalten, führt diese Auffassung im Rahmen des zollrechtlichen Erstattungsrechts dazu, dass allein der dem Zinsgrundsatz des EuGH zugrunde liegende Erstattungsfall zu einer Nichtanwendbarkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK führt, sich diese Nichtanwendbarkeit der Bestimmung jedoch mangels anderweitiger Regelungen oder Grundsätze nicht auf die weiteren Erstattungsfälle des UZK ausdehnt. In dem Einbezug des Art. 236 ZK (heute Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK) kann daher eine Ablehnung der Gleichstellung dieser, unter den Zinsgrundsatz des EuGH fallenden Sachverhalte mit den restlichen Erstattungsfällen gesehen werden. Diese Auffassung entspricht jedoch nicht der Wortlautauslegung der zollrechtlichen Erstattungszinsregelung, da sich danach Art. 116 Abs. 6 UZK eindeutig auf die in Art. 116 Abs. 1 UZK zusammengefassten Erstattungsfälle bezieht.<sup>813</sup> Enthielten die jeweiligen Erstattungsregelungen eigene Zinsregelungen, stünden diese in Konkurrenz zu Art. 116 Abs. 6 UZK. Aus diesem Grund greift dieses Argument des EuGH zu kurz, um allein die unter den Zinsgrundsatz des EuGH fallende Erstattungen, nicht jedoch die restlichen Erstattungsfälle von dem Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 1 UAbs. 1 UZK auszuschließen.

Ein weiteres Argument, das gegen einen Ausschluss der Verzinsung in den restlichen Erstattungsfällen spricht, ist in der Behandlung der Erlassfälle<sup>814</sup> zu sehen. Die Grundsätze und Fallgruppen der Art. 116-120 UZK gelten gleichermaßen für die Erstattung und den Erlass von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben. Im Fall des Erlasses hat der Zollschuldner die Abgaben noch nicht gezahlt und auch keine Einbußen, die dem Zollschuldner bei einer Erstattung dadurch entstehen, dass ihm die Beträge von der Abgabenerhebung bis zur Erstattung nicht zur Verfügung stehen. Werden Erstattungsbeträge nicht verzinst, werden diejenigen Zollschuldner benachteiligt, die eine Abgabenerstattung erhalten und mangels Verzinsung die Einbußen, die ihnen durch die Nichtverfügbarkeit der Beträge entstehen, selbst tragen müssen. Ob es sich um einen Erstattungs- oder Erlassfall handelt, hängt jedoch nicht zuletzt vom Zufall ab, da es auf den Zeitpunkt ankommt, zu welchem der Erlass- oder Erstattungsgrund festgestellt wird. Ein Zollschuldner, der seine Abgaben unmittelbar nach Erhalt des Abgabenbescheides entrichtet, wird damit nicht selten schlechter gestellt sein als derjenige, der seine Zahlungsfrist ausreizt oder diese sogar überschreitet, da im letzteren Fall die Wahrscheinlichkeit höher ist, dass eine zu Unrecht festgesetzte Abgabenerhebung unter den Erlass von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben und nicht unter eine Erstattung fällt.

---

813 Vgl. Teil 3: A.I.2.a), S. 253.

814 Art. 5 Nr. 29 UZK definiert den Erlass als „die Befreiung von der Verpflichtung zur Entrichtung eines noch nicht entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrags“.

### (3) Zwischenergebnis

Das Argument im Hinblick auf Art. 236 ZK nutzt der EuGH, um die historische Auslegung zu stützen. Wie soeben dargelegt, kommen die beiden Argumentationslinien der historischen Auslegung der Erstattungszinssnorm sowie die Einbeziehung des Art. 236 ZK jedoch zu unterschiedlichen Ergebnissen, was die Auswirkungen auf die restlichen Erstattungsfälle betrifft. Wird vorrangig auf die Entstehungsgeschichte der Norm abgestellt, kann daher das Argument, die anderweitigen Erstattungsregelungen enthielten selbst keine ausdrücklichen Zinsvorschriften, nicht dazu führen, dass diejenigen Erstattungsfälle, bei denen es sich weder um Nacherhebungsfälle, noch um Erstattungsfälle im Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH handelt, zwingend unter den Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK zu fassen sind. Für dieses Ergebnis spricht auch die Überlegung, die die Erlassfälle mit den Erstattungsfällen nicht nur im Rahmen ihrer anspruchsbegründenden Voraussetzungen der Art. 116-120 UZK, sondern ebenfalls bezüglich ihrer tatsächlichen Auswirkungen für die betroffenen Wirtschaftsbeteiligten gleichstellt.

Damit ist zunächst festzuhalten, dass die Entscheidung für die differenzierte Auslegung des Art. 116 Abs. 6 UZK zur Konsequenz hätte, dass nur noch die Nacherhebungsfälle unter Art. 116 Abs. 6 UZK fielen. Die Verzinsung der restlichen der in Art. 116-120 UZK geregelten Erstattungsfälle, die nicht auf der ungeprüften Freigabe von Waren beruhen (die in den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH fallende Erstattungen eingeschlossen), wird danach nicht durch Art. 116 Abs. 6 UZK ausgeschlossen.<sup>815</sup>

#### **bb) Konsequenzen für die differenzierte Auslegung im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtssicherheit**

Aus dieser weitgehenden Reduktion der Norm, die sich aus der differenzierten Auslegung ergäbe, folgt die Frage, ob diese Auslegung im Verhältnis zu einer Ungültigkeit der Vorschrift vorzugswürdig erscheint. Für die differenzierte Auslegung spricht, dass die Vorschrift des Art. 116 Abs. 6 UZK im Hinblick auf die historischen sowie die teleologischen Gesichtspunkte nur für die Nacherhebungsfälle zwingend anwendbar wäre und auf diese Weise den Zweck erfüllen würde, für den die Norm ursprünglich konzipiert wurde. Außerdem würde sie dem Zinsgrundsatz des EuGH nicht widersprechen.

---

815 So im Ergebnis auch *Meister, Bayer*: Pflicht eines Mitgliedstaats, die Zahlung von Säumniszinsen auch bei Fehlen eines Rechtsbehelfs vor den einzelstaatlichen Gerichten vorzusehen, in: *ZfZ* 2017, 42, S. 44f.

Dennoch könnte dieses Ergebnis im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtssicherheit<sup>816</sup> als problematisch angesehen werden. Der Grundsatz der Rechtssicherheit ist als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts primärrechtlichen Ranges anerkannt<sup>817</sup> und erfordert, dass Rechtsvorschriften und Einzelfallregelungen ausreichend klar und bestimmt formuliert sind, sodass einerseits die Unionsorgane ihre Grenzen und Befugnisse kennen und andererseits die Einzelnen in voller Kenntnis derjenigen Rechte und Pflichten sind, die ihnen durch die Unionsrechtsordnung eingeräumt bzw. auferlegt werden.<sup>818</sup> Der Grundsatz des Vertrauensschutzes als Ausfluss des Grundsatzes der Rechtssicherheit<sup>819</sup> stellt die subjektive Komponente dieses Prinzips dar.<sup>820</sup> Der Grundsatz der Rechtssicherheit

- 
- 816 EuGH, Urt. v. 21.07.2011, Rs. C-194/09 P, Slg. 2011, I-6311 (Alcoa Trasformazioni), Rn. 71; Urt. v. 10.09.2009, Rs. C-201/08, Slg. 2009, I-8343 (Plantanol), Rn. 46; Urt. v. 17.07.2008, Rs. C-347/06, Slg. 2008, I-5641 (ASM Brescia), Rn. 69; EuG, Urt. v. 19.03.1997, Rs. T-73/95, Slg. 1997, II-381 (Oliveira), Rn. 38ff.; EuGH, Urt. v. 13.02.1996, Rs. C-143/93, Slg. 1996, I-431 (Gebroeders van Es Douane Agenten), Rn. 27; Urt. v. 22.03.1961, verb. Rs. C-42/59, C-49/59, Slg. 1961, 111 (S.N.U.P.A.T.), S. 172; Schlussantrag, EuGH, Rs. C-63/93, Slg. 1996, I-569 (Duff u.a.), Rn. 23ff.; EuG, Urt. v. 17.01.2013, verb. Rs. T-346/11, T-347/11, EU:T:2013:23 (Gollnisch), Rn. 115; Urt. v. 24.04.1996, verb. Rs. T-551/93, T-231-234/94, Slg. 1996, II-247 (Industrias Pecuarias Campos u.a.), Rn. 53ff.
- 817 EuGH, Urt. v. 13.01.2004, Rs. C-453/00, Slg. 2004, I-837 (Kühne & Heitz), Rn. 24; *Schmahl*: Rechtsstaatlichkeit, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 39; *Rosenkranz*: Die Beschränkung der Rückwirkung von Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs, S. 94; *Schaer*: Rechtssicherheit und Vertrauensschutz als Grenzen rückwirkender Rechtsprechung im europäischen Arbeitsrecht, S. 38 mwN; *von Rintelen*: Art. 43 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 106; kritischer *Hatje*: Rechtssicherheit und Vertrauensschutz, in: Schwarze (Hrsg.), Bestand und Perspektiven des Europäischen Verwaltungsrechts, S. 223f.
- 818 EuGH, Urt. v. 11.06.2009, Rs. C-170/08, Slg. 2009, I-5127 (Nijemeisland), Rn. 44; Urt. v. 17.07.1997, Rs. C-354/95, Slg. 1997, I-4559 (NFU), Rn. 57; Urt. v. 13.02.1996, Rs. C-143/93, Slg. 1996, I-431 (Gebroeders van Es Douane Agenten), Rn. 27; Schlussantrag, EuGH, Rs. C-63/93, Slg. 1996, I-569 (Duff u.a.), Rn. 24; *Schmahl*: Rechtsstaatlichkeit, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 40; *von Rintelen*: Art. 43 AEUV, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Rn. 107; vgl. auch Fn. 733.
- 819 EuGH, Urt. v. 19.09.2000, verb. Rs. C-177/99, C-181/99, Slg. 2000, I-7013 (Ampafrance und Sanofi), Rn. 67; Urt. v. 18.05.2000, Rs. C-107/97, Slg. 2000, I-3367 (Rombi und Arkopharma), Rn. 66.
- 820 *Rosenkranz*: Die Beschränkung der Rückwirkung von Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs, S. 94; *von Arnould*: Rechtssicherheit, S. 147f.; *Schaer*: Rechtssicherheit und Vertrauensschutz als Grenzen rückwirkender Rechtsprechung im europäischen Arbeitsrecht, S. 37; vgl. auch Schlussantrag, EuGH, Rs. C-63/93, Slg. 1996, I-569 (Duff u.a.), Rn. 25; auf das deutsche Recht bezogen *Galetta*: Der Vertrauensschutz aus der Perspektive des italienischen Verwaltungsrechts (im Vergleich mit der deutschen und der

gewinnt insbesondere dann an Bedeutung, wenn sich Vorschriften nachteilig auf den Bürger auswirken,<sup>821</sup> indem sie beispielsweise die Verhängung von Sanktionen oder die Erhebung von Abgaben regeln. Dabei sind an die Bestimmtheit solcher belastender Vorschriften grundsätzlich höhere Anforderungen zu stellen, je stärker in die Rechte des Betroffenen eingegriffen wird bzw. schwerer die Pflichten wiegen.<sup>822</sup>

Bei dem Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK handelt es sich insoweit um eine Regelung mit nachteiligen Rechtsfolgen für den betroffenen Wirtschaftsteilnehmer, als die Gewährung von Zinsen auf Erstattungsbeträge grundsätzlich ausgeschlossen wird, soweit nicht die Voraussetzungen des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK erfüllt sind.

Die Anwendung des Art. 116 Abs. 6 UZK mittels der differenzierten Auslegung würde dazu führen, dass die Wirtschaftsbeteiligten Zinsen auf Erstattungsbeträge verlangen könnten, obwohl ihnen diese Zinsen nach dem Wortlaut des zollrechtlichen Erstattungsrechts nicht gewährt werden müssten. Für den Wirtschaftsbeteiligten ist damit aus der Norm selbst nicht ersichtlich, dass er überhaupt regelmäßig einen Anspruch auf die Verzinsung seiner Erstattungsbeträge hat. Der UZK enthielte so keine Erstattungszinsnorm, die den Wirtschaftsbeteiligten ausdrücklich das Recht auf die Verzinsung ihrer Erstattungsbeträge zuspricht. Die betroffenen Erstattungsberechtigten müssten wegen des Fehlens einer solchen Norm vielmehr fürchten, dass die Auslegung der Norm weitergehenden Änderungen unterliegt, die sie nicht aus der Norm ableiten und damit nicht vorhersehen können. Die Folge wäre, dass die betroffenen Wirtschaftsbeteiligten aus dieser Unsicherheit heraus für alle Erstattungsfälle, ob sie nach der differenzierten Auslegung des Art. 116 Abs. 6 UZK der Verzinsung unterliegen oder nicht, vorsorglich Anträge auf Verzinsung stellen würden, um eine Verzinsung ihrer Erstattungsbeträge sicherzustellen, falls sich in der Zukunft eine abweichende Auslegung der Vorschrift entwickelt. Diese Vorgehensweise hätte nicht nur auf Seiten der Wirtschaftsbeteiligten sowie der Zollbehörden einen unnötigen bürokratischen Aufwand zur Folge, sondern würde außerdem mangels einer bestimmten

---

gemeinschaftsrechtlichen Perspektive), in: Schwarze (Hrsg.), Bestand und Perspektiven des Europäischen Verwaltungsrechts, S. 203f.

821 von Arnald: Rechtssicherheit, S. 148; Rosenkranz: Die Beschränkung der Rückwirkung von Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs, S. 94; Schmahl: Rechtsstaatlichkeit, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 40.

822 Dannecker, Biermann: Vorbem. zu Art. 23f. Kartellverfahrensverordnung 1/2003, in: Immenga/Mestmäcker, Wettbewerbsrecht, Rn. 42; Schmahl: Rechtsstaatlichkeit, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht, Rn. 40.

und eindeutigen Zinsnorm zugunsten der Wirtschaftsbeteiligten zu einer ständigen Rechtsunsicherheit führen. Diese Überlegung entspricht auch dem der Entscheidung in der *Rs. Agrargut Bäbelin* zugrunde liegenden Rechtsgedanken. Der EuGH entschied in diesem Fall, dass eine Norm, die auf Grundlage eines nicht eindeutigen Wortlautes Sanktionen im Falle eines Verstoßes gegen diese Vorschrift vorsieht, nicht angewendet werden darf.<sup>823</sup> Das Gericht entschied mit anderen Worten, dass die Anwendung des Grundsatzes der Rechtssicherheit bei einem uneindeutigen Wortlaut des Tatbestandes dazu führt, dass die Rechtsfolge zulasten des Betroffenen keine Anwendung findet. Im Umkehrschluss kann davon ausgegangen werden, dass auch hinsichtlich des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK die Rechtsfolge der Nichtverzinsung nicht zulasten des Wirtschaftsbeteiligten Anwendung finden kann, soweit der Wortlaut der Vorschrift das Bestehen eines Zinsanspruches grundsätzlich ausschließt, obwohl dieser Anspruch auf Verzinsung der Erstattungsbeträge in Folge der differenzierten Auslegung der Bestimmung grundsätzlich besteht. Die differenzierte Auslegung des Art. 116 Abs. 6 UZK führt damit dazu, dass dem betroffenen Erstattungsberechtigten nicht erkennbar ist, welche Rechte ihm durch die Unionsrechtsordnung eingeräumt werden und verstößt aus diesem Grund gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit.

Die Anwendung des Art. 116 Abs. 6 UZK im Rahmen der differenzierten Auslegung birgt weiterhin die Gefahr, dass sich die jeweiligen nationalen Zollbehörden ihrerseits nicht an die differenzierte Auslegung zugunsten der Wirtschaftsbeteiligten halten, um Zinszahlungen zu umgehen. Dies würde nicht nur zu einer uneinheitlichen Anwendung dieser Regelung führen, die durch den Wegfall des Verweises auf die einzelstaatlichen Bestimmungen gerade vermieden werden sollte,<sup>824</sup> sondern die Wirtschaftsbeteiligten in diesen Fällen zwingen, den oft langwierigen Rechtsweg zu bestreiten. Diese Folge könnte mit einer Vorschrift, die die Inhalte der differenzierten Auslegung des Art. 116 Abs. 6 UZK eindeutig in ihren Wortlaut aufnimmt, weitgehend vermieden werden sowie Rechtsklarheit schaffen.

Im Ergebnis würde die differenzierte Auslegung des Art. 116 Abs. 6 UZK zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit führen und ist damit abzulehnen.

---

823 EuGH, Urt. v. 02.12.2010, Rs. C-153/09, Slg. 2010, I-12269 (*Agrargut Bäbelin*), Rn. 45ff.

824 Vgl. Fn. 353.

### c) Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK

Aus der Ablehnung der linearen sowie der differenzierten Auslegung des Art. 116 Abs. 6 UZK ergibt sich die Ungültigkeit der Vorschrift.

Die Feststellung der Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK<sup>825</sup> würde dazu führen, dass der UZK jedenfalls übergangsweise keine Erstattungszinsregelung mehr enthielte. Dies hätte einerseits zur Konsequenz, dass mangels einer entgegenstehenden Vorschrift der Zinsgrundsatz des EuGH unproblematisch auch im zollrechtlichen Kontext zur Anwendung kommen könnte. Andererseits bestünde auch hinsichtlich der restlichen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK keine Vorschrift mehr, die eine Verzinsung dieser Erstattungsbeträge ausdrücklich vorsehen oder ausschließen würde.

Auf Grundlage der im Rahmen der differenzierten Auslegung vorgebrachten Argumente lässt sich festhalten, dass nicht nur die unter den Zinsgrundsatz des EuGH fallenden Erstattungen, sondern ebenso die restlichen Erstattungstatbestände der Art. 116-120 UZK einer Verzinsung unterliegen müssen. Eine Ausnahme bilden die auf der ungeprüften Freigabe von Waren beruhenden Nacherhebungsfälle. Letzteres ergab sich im Rahmen der differenzierten Auslegung vorwiegend aus der historischen Auslegung der zollrechtlichen Erstattungszinsregelung.

Im Hinblick auf die Einbeziehung der restlichen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK wäre bei einer Neuformulierung des in seiner aktuellen Fassung als ungültig anzusehenden Art. 116 Abs. 6 UZK insbesondere der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung der Wirtschaftsteilnehmer in den Blick zu nehmen.<sup>826</sup> Dieser führt auch im Falle des jedenfalls vorübergehenden Nichtbestehens einer zollrechtlichen Erstattungszinsvorschrift dazu, dass vergleichbare Erstattungsfälle zu solchen, die unter den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH fallen, ebenfalls verzinst werden müssen. Allein die Behandlung der Nacherhebungsfälle rechtfertigt eine Abweichung von dieser Regel, als der Wirtschaftsteilnehmer durch die ungeprüfte Freigabe der Waren durch die Zollbehörde einen Vorteil erlangt, der durch das Gleichgewicht zwischen den Wirtschaftsbeteiligten und den Zollbehörden, das eine Zinszahlung bei Erstattungen zugunsten oder Nachzahlungen zulasten des Wirtschaftsbeteiligten auf beiden

---

825 Dazu Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 45.

826 Vgl. Teil 3: A.II.1.b).aa).(1), S. 283.

Seiten grundsätzlich ausschließt, ausgeglichen wird.<sup>827</sup> Diese Überlegungen wären im Rahmen einer Neuformulierung des Art. 116 Abs. 6 UZK zu berücksichtigen.<sup>828</sup>

## **2. Lösung des Falles der Rs. Wortmann (C-365/15) nach Art. 116 Abs. 6 UZK**

Im Folgenden wird der der *Rs. Wortmann* zugrunde liegende Sachverhalt<sup>829</sup> nach der neuen Regelung des Art. 116 Abs. 6 UZK gelöst um zu untersuchen, ob und wenn ja welche Änderungen sich im Verhältnis zu der zum damaligen Zeitpunkt anwendbaren Regelung des Art. 241 ZK ergeben haben. Im Anschluss wird der Fall im Lichte der hier vertretenen Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK<sup>830</sup> behandelt.

### **a) Lösung nach der aktuellen Fassung des Art. 116 Abs. 6 UZK**

Hinsichtlich der Lösung des Falles der *Rs. Wortmann* nach den aktuellen Regelungen des UZK lassen sich zunächst folgende Feststellungen des Gerichts zusammenfassen, die unproblematisch von der alten Rechtslage auf die neuen Vorschriften des UZK übertragen werden können: Wie nach den Bestimmungen des ZK ist auch nach der neuen Rechtslage eine Zollschuld auf Grundlage der einschlägigen Antidumpingzollverordnung zunächst entstanden.<sup>831</sup> Eine Erstattung, die in der Erhebung von Einfuhrabgaben aufgrund einer später für ungültig erklärten Verordnung begründet war, erfolgte nach Art. 236 ZK.<sup>832</sup> Dieser Erstattungstatbestand ist nun in Art. 116 Abs. 1 lit. a i.V.m. 117 Abs. 1 Var. 1 UZK<sup>833</sup> geregelt und findet auch auf diesen Fall Anwendung.

---

827 So die Kommission in Schlussantrag, EuGH, Rs. C-365/15, EU:C:2016:663 (Wortmann), Rn. 39.

828 Vgl. den Verweis in *Wolffgang*, in: AW-Prax 2016, 335; anders wohl *Meister, Bayer*, in: ZfZ 2017, 42, S. 45, die in den Erstattungsfällen unionsrechtswidrig erhobener Abgaben, unter die die Verfasserinnen alle Fälle fassen, in denen der Unionsrechtsverstoß nicht lediglich auf Fehler infolge der raschen Zollabfertigung zurückgeht, von einer „ungeschriebenen Ausnahme zu Art. 116 Abs. 6 UZK“ ausgehen; zu den Auswirkungen der Ungültigkeit dieser Vorschrift auf der nationalen Ebene vgl. Teil 3: B.I., S. 301.

829 Vgl. für eine Zusammenfassung des Sachverhalts und Würdigung des Gerichts in der Rs. Wortmann Teil 1: A.II.3.b), S. 108.

830 Vgl. Teil 3: A.II.1.c), S. 291.

831 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 13.

832 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 34; vgl. auch Teil 1: A.II.1.b).aa), S. 86.

833 Vgl. Teil 1: A.III.1.b).aa), S. 126.

Des Weiteren wurde bereits dargelegt, dass keine zollrechtlichen Besonderheiten und/oder Grundsätze ersichtlich sind, die zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des Zinsgrundsatzes des EuGH im zollrechtlichen Kontext führen.<sup>834</sup> Aus diesem Grund fällt die in diesem Fall gewährte Erstattung nicht nur nach den Regelungen des ZK, sondern auch im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UZK in den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH.

Unterschiede ergeben sich bei der Rechtsgrundlage, aufgrund derer die Zinsen über die nationalen Zollbehörden gezahlt werden. Der EuGH stellte in der *Rs. Wortmann* auf § 236 AO ab, der über Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK Anwendung fand und modifizierte diese Vorschrift dahingehend, dass die nach dem Zinsgrundsatz des EuGH zu gewährenden Erstattungszinsen über § 236 AO von dem klagenden Wirtschaftsbeteiligten eingefordert werden konnten. Art. 116 Abs. 6 UZK enthält keinen Verweis auf die einzelstaatlichen Bestimmungen mehr, sodass die Verzinsung der Erstattungsbeträge nicht mehr in dieser Form auf die jeweilige nationale Vorschrift (in diesem Fall § 236 AO) gestützt werden kann.<sup>835</sup> Eine Verzinsung der Erstattungsbeträge nach den Vorgaben des Zinsgrundsatzes des EuGH kann daher nach den Regelungen des UZK nur erfolgen, wenn entweder der Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK keine Anwendung findet oder Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK entsprechend den Vorgaben des Zinsgrundsatzes des EuGH modifiziert werden. Im Rahmen der differenzierten Auslegung des Art. 241 ZK kam der EuGH in der *Rs. Wortmann* zu dem Ergebnis, dass der zollrechtliche Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 241 UAbs. 1 S. 1 ZK für Fälle, die unter den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH zu fassen sind, keine Anwendung findet.<sup>836</sup> Nach der differenzierten Auslegung des Art. 116 Abs. 6 UZK wäre der Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK für diese Fälle ebenfalls nicht mehr anwendbar und könnte auf diese Weise einer Verzinsung der Erstattungsbeträge unter den Voraussetzungen des Zinsgrundsatzes des EuGH nicht entgegenstehen. Als Anspruchsgrundlagen zur Durchsetzung dieses durch den EuGH entwickelten Zinsanspruchs können wieder die einschlägigen nationalen Regelungen zur Anwendung kommen, die in diesem konkreten Fall mangels Anwendbarkeit des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK nicht verdrängt werden können. Danach kommt auch hier eine Verzinsung gemäß § 236 AO in Betracht, modifiziert durch die Vorgaben des Zinsanspruchs des EuGH. Alternativ könnte eine Modifizierung des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK vorgenommen werden, um nicht auf die nationalen Vorschriften zurückgreifen zu müssen.

---

<sup>834</sup> Vgl. Teil 3: A.I., S. 252.

<sup>835</sup> Vgl. Teil 1: A.III.2.c).bb), S. 141.

<sup>836</sup> EuGH, Urt. v. 18.01.2017, *Rs. C-365/15*, EU:C:2017:19 (*Wortmann*), Rn. 26ff.

In der Folge ergibt sich auf der Rechtsfolgenseite die Frage, nach welchen Vorschriften sich die Bemessungsgrundlage der Zinsen sowie der Zinssatz richten. Im Rahmen der *Rs. Wortmann* wurde auf die nationalen Vorschriften, hier § 236 AO,<sup>837</sup> abgestellt, vgl. Art. 241 UAbs. 2 ZK. Auch nach der Rechtsprechung des EuGH richten sich Bemessungsgrundlage sowie Zinssatz in Fällen, die in den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH fallen, mangels entsprechenden Vorschriften im Unionsrecht nach den jeweiligen nationalen Vorschriften.<sup>838</sup> Im zollrechtlichen Kontext besteht jedoch nach der neuen Rechtslage mit Art. 112 UZK über den Verweis des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 UZK eine solche unionsrechtliche Vorschrift, nach der die Zinsen berechnet werden. Eine Festsetzung der Bemessungsgrundlage sowie des Zinssatzes nach den jeweiligen nationalstaatlichen Vorschriften scheidet damit in diesem Fall aus. Das FG Düsseldorf ging in seiner Anschlussentscheidung zum *Wortmann*-Verfahren<sup>839</sup> dagegen von der Anwendbarkeit des § 238 AO aus. Art. 112 UZK sei auch deswegen nicht anzuwenden, da der in diesem Fall zu beurteilende Zinsanspruch der Klägerin nichts mit Zahlungserleichterungen zu tun habe, die die Zollbehörden nach Art. 112 UZK gewähren könnten.<sup>840</sup> Soweit allein der Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK als nicht anwendbar angesehen wird, um eine dem Zinsgrundsatz des EuGH entsprechende Verzinsung auf nationaler Ebene durchsetzen zu können, bleibt jedoch der Verweis des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 UZK auf die Berechnung des Zinssatzes nach Art. 112 UZK unberührt.<sup>841</sup>

Hinsichtlich der allgemeinen Verfahrensvorschriften und Rechtsbehelfe, die zur Durchsetzung dieses Anspruchs herangezogen werden müssen, ist im Übrigen unter Berücksichtigung des Effektivitäts- und Äquivalenzprinzips auf die mitgliedstaatlichen Bestimmungen abzustellen, soweit der UZK keine anwendungsvorrangigen Regelungen enthält.<sup>842</sup>

Die Lösung der *Rs. Wortmann* nach Art. 116 Abs. 6 UZK kommt damit zu demselben Ergebnis wie im Rahmen der alten Rechtslage nach den Vorschriften des ZK. Allerdings führt der Weg nicht über den Verweis auf die einzelstaatlichen Vorschriften, über den die Zollbehörden nach der alten Rechtslage direkt über die

---

837 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, *Rs. C-365/15*, EU:C:2017:19 (*Wortmann*), Rn. 20.

838 Vgl. EuGH, Urt. v. 19.07.2012, *Rs. C-591/10*, EU:C:2012:478 (*Littlewoods Retail Ltd u.a.*), Rn. 27ff.

839 FG Düsseldorf, Urt. v. 03.05.2017, 4 K 3268/14 Z; Anm. *Felderhoff*: FG Düsseldorf: Anschlussentscheidung zum *Wortmann*-Verfahren wegen Erstattungszinsen, in: *AW-Prax* 2017, 209.

840 FG Düsseldorf, Urt. v. 03.05.2017, 4 K 3268/14 Z, Rn. 42.

841 So auch die Ansicht der Zollbehörde, FG Düsseldorf, Urt. v. 03.05.2017, 4 K 3268/14 Z, Rn. 25.

842 Vgl. Teil I: A.III.4., S. 148.

jeweilige nationalstaatliche Regelung (in diesem Fall § 236 AO) verpflichtet werden konnten Erstattungszinsen zu zahlen. Vielmehr ergibt sich die Verpflichtung zur Zahlung von Erstattungszinsen, die in den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH fallen nun aus dem Zinsgrundsatz des EuGH, der über entsprechende Anspruchsgrundlagen des nationalen Rechts (in diesem Fall § 236 AO) durchgesetzt werden kann. Der noch in Art. 241 UAbs. 1 S. 2, 2. Anstr. ZK enthaltene und in der aktuellen Fassung des Art. 116 Abs. 6 UZK fehlende Verweis auf die einzelstaatlichen Bestimmungen hat damit nicht zum Ergebnis, dass der Zinsgrundsatz des EuGH als unionsrechtlicher Anspruch<sup>843</sup> nicht durchgesetzt werden kann. Alternativ können die Zinsen aus den modifizierten Vorschriften des UZK (Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK) geltend gemacht werden. Ergänzt werden diese Regelungen durch die mitgliedstaatlichen Vorschriften bezüglich des Verwaltungsverfahrens und der Rechtsbehelfe, die unter Beachtung des Effektivitäts- sowie des Äquivalenzgrundsatzes Anwendung finden.

### **b) Lösung im Falle der Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK**

Wird von der Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK ausgegangen, kommt die Lösung des Falles der Rs. *Wortmann* zu keinem anderen Ergebnis als im Rahmen der differenzierten Auslegung des Art. 241 ZK bzw. Art. 116 Abs. 6 UZK.

Da für die in den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH fallenden Sachverhalte der Nichtverzinsungsgrundsatz des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK nach der differenzierten Auslegung keine Anwendung findet, besteht insoweit kein Unterschied als im Falle der Ungültigkeit der Vorschrift, aufgrund derer die jeweilige Norm ebenfalls nicht (mehr) angewendet werden kann. Beide Varianten der differenzierten Auslegung wie auch der Ungültigkeit der entsprechenden Erstattungszinsnorm führen daher über die Voraussetzungen des Zinsgrundsatzes des EuGH zu der Gewährung von Erstattungszinsen. Anders als im Rahmen der differenzierten Auslegung, bei der eine Modifizierung der Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK in Frage kommt, kommt im Falle der Ungültigkeit als Anspruchsgrundlage der Erstattungsverzinsung jedoch nur § 236 AO in Betracht, über den der Zinsanspruch des EuGH durchgesetzt werden kann und der an die Voraussetzungen des Zinsgrundsatzes entsprechend angepasst werden muss. Im Übrigen finden auch nach dieser Lösungsvariante die allgemeinen nationalen Verwaltungsverfahrensvorschriften und Rechtsbehelfe Anwendung, auf die sich der Wirtschaftsbeteiligte zur Durchsetzung des Anspruchs berufen kann.

Unterschiede ergeben sich jedoch bei der Frage, nach welchen Vorschriften sich die Regelung der Bemessungsgrundlage und des Zinssatzes richten. Anders als

---

843 EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann), Rn. 39.

im Rahmen der differenzierten Anwendung des Art. 116 Abs. 6 UZK kann aufgrund der Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK nun über den Verweis des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 UZK nicht mehr unproblematisch auf Art. 112 UZK abgestellt werden. Nach der Rechtsprechung des EuGH bezüglich der Erstattungsverzinsung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben wird auf die mitgliedstaatlichen Regelungen verwiesen, soweit entsprechende Bestimmungen auf Unionsebene nicht existieren.<sup>844</sup> Auch wenn auf den Verweis des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 3 S. 2 UZK auf Art. 112 UZK aufgrund der Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK nicht mehr abgestellt werden kann und Art. 112 UZK selbst eine eigenständige Zinsregelung darstellt, könnte eine analoge Anwendung des Art. 112 UZK dennoch zugunsten der einheitlichen Durchsetzung des Zinsgrundsatzes des EuGH bejaht werden. Als in den Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbare europäische Verordnungsnorm kann Art. 112 UZK für die Fälle der Durchsetzung des Zinsgrundsatzes des EuGH jedenfalls im zollrechtlichen Bereich als eine allgemeine, unionsrechtliche Regelung der Bemessungsgrundlage und des Zinssatzes angesehen werden, die die entsprechenden Vorschriften der Mitgliedstaaten verdrängt. Alternativ käme auch in diesem Fall der Rückgriff auf die einzelstaatlichen Bestimmungen des Zinssatzes sowie der Bemessungsgrundlage der Zinsen in Betracht.

### **3. Vorschlag für eine Umformulierung des Art. 116 Abs. 6 UZK**

Auf Grundlage der Überlegungen zu der Vereinbarkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK mit dem Zinsgrundsatz des EuGH sowie den Auswirkungen der Anwendung dieses Zinsgrundsatzes im zollrechtlichen Kontext auf die restlichen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK ist nun ein Vorschlag für eine Neuformulierung des Art. 116 Abs. 6 UZK zu erarbeiten. Diese soll zum einen mit dem Zinsgrundsatz des EuGH vereinbar sein und zum anderen die restlichen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK in einer angemessenen Weise ins Verhältnis zu den Fällen setzen, die unter den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH zu fassen sind.

Aus den bisherigen Überlegungen lassen sich folgende Erkenntnisse hervorheben, die im Rahmen der Neuformulierung des Art. 116 Abs. 6 UZK zu berücksichtigen sind:

- Die Feststellung, dass die Verzinsung von Fällen, die unter den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH zu fassen sind, mangels entgegenstehender zollrechtlicher Grundsätze auch im Rahmen des Art. 116

---

844 Vgl. auch in Bezug auf die Bemessungsgrundlage sowie den Zinssatz Teil 2: B.II., S. 206.

Abs. 6 UZK erfolgt, hat zu dem Ergebnis geführt, dass mit Ausnahme der Nacherhebungsfälle auch die restlichen Erstattungsfälle grundsätzlich entsprechend verzinst werden müssen, um die Wirtschaftsbeteiligten einheitlich im Sinne des Grundsatzes der gleichmäßigen Besteuerung zu behandeln. Um diesem Ergebnis Rechnung zu tragen, sollte die aktuelle negative Formulierung (Nichtverzinsungsgrundsatz mit Ausnahmen, die eine Verzinsung vorsehen) in eine positive Formulierung (Grundsatz der Verzinsung von Erstattungsbeträgen mit Ausnahmen, die eine Verzinsung ausschließen oder einschränken) umgewandelt werden.

- Auf Grundlage einer positiven Neuformulierung des Art. 116 Abs. 6 UZK müssen die Fälle, die zu einem Ausschluss oder Einschränkung der Verzinsung führen, konkret benannt werden. Als zollrechtliche Besonderheit sind hierbei zunächst die Fälle der Nacherhebung, bei denen die Erhebung des Abgabensbetrags auf Fehlern beruht, die zugunsten der Beschleunigung des Abwicklungsverfahrens auf Grundlage der zunächst ungeprüften Freigabe von Waren erfolgen, zu nennen. In diesen Fällen erscheint es zugunsten des Gleichgewichtes zwischen Wirtschaftsbeteiligten und der Zollbehörde geboten, eine Erstattungsverzinsung unter restriktiveren Voraussetzungen zuzulassen.<sup>845</sup> Aus Klarstellungsgründen kommt des Weiteren ein ausdrücklicher Ausschluss der Verzinsung im Falle eines Täuschungsversuchs<sup>846</sup> des Wirtschaftsbeteiligten in Betracht.
- Die im UZK geregelten Verfahrensvorschriften, die Bestimmung der Bemessungsgrundlage sowie des Zinssatzes über Art. 112 UZK sollten zugunsten der möglichst einheitlichen Durchsetzung des Zinsanspruchs in den Mitgliedstaaten beibehalten werden.

Auf dieser Grundlage lässt sich folgender Entwurf für eine Neufassung des Art. 116 Abs. 6 UZK formulieren:

*<sup>1</sup>Im Falle der Erstattung sind von den betreffenden Zollbehörden Zinsen zu zahlen. <sup>2</sup>In diesem Fall sind die Zinsen ab dem Tag der Abgabenerhebung bis zum Tag der Erstattung zu gewähren.*

---

845 Vgl. Teil 3: A.I.3.c).aa).(3), S. 267 sowie den Erwägungsgrund Nr. 42 des UZK, der eine möglichst zügige Überlassung der Waren vorsieht.

846 Art. 116 Abs. 5 UZK sieht einen Ausschluss der Erstattung für den Fall vor, dass die Mitteilung der Zollschuld auf einer Täuschung durch den Zollschuldner beruht; wegen Erwägungsgrund Nr. 38 des UZK wird nicht auf eine fahrlässige Pflichtverletzung des Wirtschaftsbeteiligten abgestellt.

*<sup>1</sup>In Fällen der Nacherhebung sind Zinsen zu zahlen, wenn eine Erstattungsentscheidung nicht innerhalb von drei Monaten nach dem Tag, an dem sie getroffen wurde, vollzogen wird, es sei denn, dass die Nichteinhaltung der Frist nicht von den Zollbehörden zu vertreten ist. <sup>2</sup>In diesem Fall sind die Zinsen ab dem Tag, an dem die Dreimonatsfrist abläuft, bis zum Tag der Erstattung zu zahlen.*

*Zinsen sind nicht zu zahlen, wenn die Voraussetzungen der Verzinsung von Erstattungsbeträgen auf einem Täuschungsversuch des Zollschuldners beruhen.*

*Der Zinssatz wird nach Art. 112 UZK festgesetzt.*

#### **4. Fazit**

Auf Grundlage des Ergebnisses, dass keine zollrechtlichen Grundsätze bestehen, die eine Einschränkung des Zinsgrundsatzes des EuGH rechtfertigen, wurden in der Folge die Konsequenzen dieses Resultats für die Anwendbarkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK diskutiert. Auf Grundlage der in der *Rs. Wortmann* vorgestellten Auslegungs- und Anwendungsmöglichkeiten kamen die lineare Auslegung, die differenzierte Auslegung und die Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK in Betracht.

Nach Ablehnung der linearen Auslegung des Art. 116 Abs. 6 UZK mangels Bestehens ebendieser zollrechtlichen, den Zinsgrundsatz des EuGH einschränken den Grundsätze, wurde die differenzierte Auslegung insbesondere im Hinblick auf die Auswirkungen für die restlichen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK, die sich nicht auf Nacherhebungen begründen oder in den Anwendungsbereich des Zinsgrundsatzes des EuGH fallen, untersucht. Hierfür war es erforderlich, die historischen, teleologischen und systematischen Hintergründe sowie den Wortlaut der Vorschrift zu beleuchten. Dabei wurde ersichtlich, dass die historische sowie die Argumentation im Hinblick auf den Wortlaut und die Systematik der Bestimmung des EuGH in der *Rs. Wortmann*, mit denen das Gericht die differenzierte Auslegung begründete, bei näherer Betrachtung zu unterschiedlichen Ergebnissen führen und die historische Auslegung der Norm zur Konsequenz haben muss, dass auch die restlichen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK zu verzinsen sind. Im Anschluss wurde die differenzierte Auslegung wegen des Verstoßes gegen Grundsatz der Rechtssicherheit abgelehnt, was in der Folge auf die Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK hinauslief.

Sodann wurde der in der *Rs. Wortmann* behandelte Sachverhalt nach der aktuellen Fassung des Art. 116 Abs. 6 UZK unter Berücksichtigung der vom EuGH vertretenen differenzierten Auslegung sowie im Falle von dessen Ungültigkeit gelöst.

In beiden Varianten dieses konkreten Falles konnte wie im Rahmen der Vorgängervorschrift des Art. 241 ZK auf § 236 AO als Anspruchsgrundlage zur Durchsetzung der Erstattungsverzinsung abgestellt werden. Die Anwendbarkeit des § 236 AO begründete sich jedoch nicht mehr auf einem Verweis auf die einzelstaatlichen Bestimmungen, sondern in der Nichtanwendbarkeit der zollrechtlichen Erstattungszinsregelung bzw. des Nichtverzinsungsgrundsatzes des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK, was den Rückgriff auf die einzelstaatlichen Bestimmungen ermöglichte, um die Durchsetzung des unionsrechtlichen Zinsanspruchs des EuGH sicherzustellen.

Zum Abschluss wurde auf Grundlage der vorangegangenen Erkenntnisse ein Entwurf für eine Neuformulierung des Art. 116 Abs. 6 UZK erarbeitet, der in Einklang mit dem Zinsgrundsatz des EuGH steht und das Verhältnis zu den restlichen Erstattungsfällen der Art. 116-120 UZK in einer angemessenen Weise berücksichtigt.



## **B. Auswirkungen der Unionsrechtswidrigkeit der Vorschrift auf nationaler Ebene**

Auf Grundlage der Feststellung der Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK (A.) ist abschließend auf die Konsequenzen dieses Ergebnisses auf nationaler Ebene einzugehen. Dabei ist hinsichtlich der Auswirkungen auf die Anwendbarkeit der mitgliedstaatlichen Vorschriften zwischen der Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK (I.) und einer neu formulierten zollrechtlichen Erstattungszinsvorschrift (II.) zu differenzieren. Grundlage für letzteren Punkt ist der in dieser Arbeit erarbeitete Vorschlag für die Umformulierung des Art. 116 Abs. 6 UZK.<sup>847</sup>

### **I. Zollrechtliche Erstattungszinsen ab dem Zeitpunkt der Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK**

Eine Nichtigerklärung des Art. 116 Abs. 6 UZK durch den EuGH<sup>848</sup> würde dazu führen, dass auf europäischer Ebene zumindest übergangsweise keine zollrechtliche Erstattungszinsvorschrift mehr bestünde, Erstattungsbeträge jedoch, soweit die durch die Rechtsprechung herausgearbeiteten Voraussetzungen erfüllt wären, verzinst werden müssten. Dies trifft insbesondere auf aufgrund einer später für ungültig erklärten Verordnung erhobene Abgaben zu, die erstattet und verzinst werden müssen.<sup>849</sup> Im zollrechtlichen Kontext hat der Zinsgrundsatz des EuGH nicht nur zur Konsequenz, dass die in seinen Anwendungsbereich fallenden Abgaben, sondern ebenfalls die restlichen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK

---

<sup>847</sup> Vgl. Teil 3: A.II.3., S. 296.

<sup>848</sup> Vgl. z.B. für die Nichtigkeitsklage nach Art. 263f. AEUV *Gaitanides*: Art. 264 AEUV, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 1ff. und für die Nichtigerklärung im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens (Art. 267 AEUV), *Gaitanides*: Art. 267 AEUV, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Rn. 32ff.; *Schwarze, Wunderlich*: Art. 267 AEUV, in: Schwarze/Becker, et al., EU-Kommentar, Rn. 19.

<sup>849</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 18.01.2017, Rs. C-365/15, EU:C:2017:19 (Wortmann); Urt. v. 18.04.2013, Rs. C-565/11, EU:C:2013:250 (Irimie); Urt. v. 27.09.2012, verb. Rs. C-113/10, C-147/10, C-234/10, EU:C:2012:591 (Zuckerfabrik Jülich u.a.); Urt. v. 19.07.2012, Rs. C-591/10, EU:C:2012:478 (Littlewoods Retail Ltd u.a.); Urt. v. 12.12.2006, Rs. C-446/04, Slg. 2006, I-11753 (Test Claimants in the FII Group Litigation); Urt. v. 08.03.2001, verb. Rs. C-397/98, C-410/98, Slg. 2001, I-1727 (Metallgesellschaft u.a.).

(mit Ausnahme der Nacherhebungsfälle) erstattet und verzinst werden müssen, um dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung Rechnung zu tragen.<sup>850</sup>

## 1. Zollrechtliche Erstattungsverzinsung in Deutschland

In Deutschland kann mangels einer die nationalen Zinsvorschriften verdrängenden europäischen Bestimmung § 236 AO in modifizierter Form als Anspruchsgrundlage für die Gewährung zollrechtlicher Erstattungszinsen herangezogen werden. Insoweit kann auf die Ausführungen verwiesen werden, die im Rahmen der Lösung des Falles in der *Rs. Wortmann* im Falle der Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK gemacht wurden.<sup>851</sup> Dieses Ergebnis ist aus Gründen der Gleichbehandlung der Erstattungsberechtigten auf die restlichen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK übertragbar, soweit es sich nicht um Nacherhebungsfälle handelt. Um das Gleichgewicht zwischen der Zollbehörde und den Wirtschaftsbeteiligten im Rahmen der Nacherhebungsfälle<sup>852</sup> einzuhalten, kann eine Verzinsung der Erstattungsbeträge von Nacherhebungen zwar ebenfalls über § 236 AO erfolgen. Der Zeitraum der Verzinsung müsste in diesen Fallgestaltungen jedoch insoweit angepasst werden, als die Zinsen nicht ab dem Zeitpunkt der Abgabenerichtung, sondern erst nach Ablauf einer Frist, in der die Zollbehörde die Möglichkeit hat, dem Wirtschaftsbeteiligten den Erstattungsbetrag zurückzuzahlen, zu entrichten sind, um ein angemessenes Äquivalent zu Art. 114 Abs. 1 UZK darstellen zu können.

## 2. Zollrechtliche Erstattungsverzinsung in den anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union

Soweit in den anderen Mitgliedstaaten der EU eine Erstattungszinsvorschrift auf nationaler Ebene vorhanden ist, kann diese, gegebenenfalls in modifizierter Form, Anwendung finden. Es gilt das soeben zu § 236 AO Gesagte entsprechend.

Probleme können sich jedoch dann ergeben, wenn ein Mitgliedstaat keine Erstattungszinsregelung enthält. In diesen Fällen ist fraglich, wie ein unionsrechtlicher Anspruch mangels einer im nationalen Recht enthaltenen Anspruchsgrundlage durchgesetzt werden kann.<sup>853</sup> Weist das nationale Recht bei der Durchführung

---

850 Vgl. das Ergebnis der Prüfung in Teil 3: A., S. 249.

851 Vgl. Teil 3: A.II.2.b), S. 295.

852 Vgl. dazu Teil 1: A.III.2.a).aa), S. 130.

853 Vgl. beispielsweise bezüglich einer auf nationaler Ebene nicht vorhandenen Anspruchsgrundlage für die Erstattung unionsrechtswidrig erhobener Abgaben in Großbritannien *Lange*: Der Anspruch auf Erstattung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Steuern, S. 53,

von Unionsrecht Lücken auf, wird vertreten, dass es den nationalen Gerichten und anderweitigen Rechtsanwendern grundsätzlich freigestellt ist, entsprechende Vorschriften zur Durchsetzung des unionsrechtlichen Anspruchs unter Berücksichtigung der unionsrechtlichen Wertung zu konzipieren, soweit der EuGH in dieser Hinsicht keine Vorgaben macht.<sup>854</sup> Bis zur Verabschiedung einer solchen Vorschrift wird vorgeschlagen, geeignete Analogien zu bilden oder auf die allgemeinen Rechtsgrundsätze zurückzugreifen.<sup>855</sup> Es erscheint daher geboten, in dem Übergangszeitraum zwischen der Ungültigkeitserklärung des Art. 116 Abs. 6 UZK und der Einfügung eines neu formulierten Art. 116 Abs. 6 UZK die im zweiten Teil dieser Arbeit herausgearbeiteten Voraussetzungen des Zinsgrundsatzes des EuGH<sup>856</sup> heranzuziehen, soweit eine Verzinsung nicht über nationale Regelungen erfolgen kann. Eine zollrechtliche Erstattungsverzinsung hätte in diesen Fällen folgende Voraussetzungen:

1. Bestehender und durchsetzbarer zollrechtlicher Erstattungsanspruch nach den Art. 116-120 UZK
2. Unmittelbarkeitskriterium
3. Keine Beschränkungen verfahrensrechtlicher oder zeitlicher Art
4. Rechtsfolge: Zeitraum der Verzinsung
  - Grundsätzlich: Tag der Abgabenerhebung bis zum Tag der Erstattung
  - In Nacherhebungsfällen: Tag ab dem Ablauf einer Erstattungsfrist der Zollbehörde bis zum Tag der Erstattung<sup>857</sup>
5. Rechtsfolge: Regelung der Zinshöhe und der Berechnungsgrundlage Analoge Anwendung des Art. 112 UZK,<sup>858</sup> da mangels Bestehens einer entsprechenden Zinsregelung kein Rückgriff auf mitgliedstaatliche Vorschriften möglich

Bei der Durchführung der Verzinsung kann auf die allgemeinen Verfahrens- und Rechtsbehelfsvorschriften des jeweiligen nationalen Rechts zurückgegriffen werden, soweit diese nicht durch die im UZK enthaltenen Vorschriften verdrängt werden. Bei der Wahl der konkreten Durchführungsmaßnahmen können sich die

---

Fn. 163; *Tatham*, in: *European Law Review* 1994, 146, S. 149ff.; *Woods, Watson, Costa*: *Steiner & Woods EU Law*, S. 207; vgl. auch Teil 2: A.I., S. 156.

854 *Dörr, Lenz*: *Europäischer Verwaltungsrechtsschutz*, Rn. 577f.; *Kulms*: *Der Effektivitätsgrundsatz*, S. 176f.

855 *Classen*: Art. 197 AEUV, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union*, Rn. 27; *Kulms*: *Der Effektivitätsgrundsatz*, S. 176f.

856 Für eine Zusammenfassung dieser Voraussetzungen vgl. Teil 2: B.III.1.e), S. 233.

857 Vgl. Teil 3: A.I.3.c).aa).(3), S. 267.

858 Vgl. die Ausführungen in Teil 3: A.II.2.b), S. 295.

nationalen Zollbehörden nach der Durchführung des Erstattungsanspruchs nach den Art. 116-120 UZK richten, der die Grundlage für den von der Erstattung abhängigen Anspruch auf die Erstattungsverzinsung darstellt.

## **II. Auswirkungen einer neu formulierten Vorschrift des Art. 116 Abs. 6 UZK**

Hinsichtlich der Auswirkungen auf die nationalen Vorschriften der in dieser Arbeit neu formulierten Vorschrift des Art. 116 Abs. 6 UZK<sup>859</sup> ergeben sich keine Änderungen im Vergleich zu der aktuellen Formulierung des Art. 116 Abs. 6 UZK. Der Anwendungsbereich des Art. 116 Abs. 6 UZK würde sich durch die Übernahme der neuen Formulierung zwar erweitern, die nationalen Zinsvorschriften<sup>860</sup> würden jedoch ebenso wie gegebenenfalls die nationalen Verfahrensvorschriften<sup>861</sup> und Rechtsbehelfe<sup>862</sup> verdrängt, soweit der UZK entsprechende Regelungen enthält. Insoweit ist auf die Ausführungen zu der aktuellen Fassung des Art. 116 Abs. 6 UZK zu verweisen.

---

859 Vgl. Teil 3: A.II.3., S. 296.

860 In Bezug auf die Anwendbarkeit des § 236 AO vgl. Teil 1: A.III.2.c).bb), S. 141.

861 In Bezug auf die Anwendbarkeit der §§ 238, 239 AO vgl. Teil 1: A.III.3., S. 145.

862 Vgl. Teil 1: A.III.4., S. 148.

## C. Fazit

Die Prüfung des Art. 116 Abs. 6 UZK auf seine Vereinbarkeit mit dem Zinsgrundsatz des EuGH erforderte zunächst die Eröffnung des Anwendungsbereichs des Zinsgrundsatzes des EuGH im Hinblick auf die zollrechtliche Erstattungszinsregelung. Im Zuge der anschließenden Auslegung des Nichtverzinsungsgrundsatzes des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK wurde festgestellt, dass die teleologische sowie die historische Auslegung dieses Nichtverzinsungsgrundsatzes der Anwendung des Zinsgrundsatzes des EuGH nicht entgegenstehen. Zu einem gegenteiligen Ergebnis kam die Wortlautauslegung des Art. 116 Abs. 6 UAbs. 1 UZK, die dem Zinsgrundsatz des EuGH widerspricht.

Im Rahmen der Voraussetzungen für eine Verzinsung nach Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK wurde anhand der im zweiten Teil der Arbeit herausgearbeiteten Voraussetzungen für eine Erstattungsverzinsung nach dem Zinsgrundsatz des EuGH geprüft, ob zollrechtliche Grundsätze bestehen, die die in Art. 116 Abs. 6 UAbs. 2, 3 UZK geregelte restriktive Verzinsung rechtfertigen. Dabei wurde neben den zeitlichen und verfahrensrechtlichen Beschränkungen insbesondere auf den Wegfall des Verweises auf die einzelstaatlichen Bestimmungen, die möglichen Auswirkungen der Abwälzung der Abgabenlast auf Dritte, der Zollabgaben als Eigenmittel der EU sowie auf das Gleichgewicht zwischen den Zollbehörden und den Wirtschaftsbeteiligten in Nacherhebungsfällen, das sich in dem Verhältnis des Art. 116 Abs. 6 zu Art. 114 UZK widerspiegelt, eingegangen. Im Ergebnis wurde festgestellt, dass keine zollrechtsspezifische Grundsätze oder Besonderheiten vorhanden sind, die es rechtfertigen, den Zinsgrundsatz des EuGH durch die Erstattungszinsvorschrift des Art. 116 Abs. 6 UZK einzuschränken oder auszuschließen.

Auf Grundlage dieses Ergebnisses kam eine lineare Auslegung des Art. 116 Abs. 6 UZK nicht mehr in Betracht. Die vom EuGH in der *Rs. Wortmann* zu Art. 241 ZK vertretene differenzierte Auslegung wurde ebenfalls abgelehnt. Dieses Ergebnis wurde vorwiegend mit der Auswirkung dieser Auslegung auf die restlichen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK, die ihre Grundlage nicht in der das Verfahren beschleunigenden, zunächst ungeprüften Freigabe von Waren haben, begründet. An diesem Punkt wurde festgestellt, dass die differenzierte Auslegung der Norm gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstößt. Die Ablehnung der linearen sowie der differenzierten Auslegung führte dazu, dass von der Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK in seiner aktuellen Fassung ausgegangen werden musste. Anschließend erfolgte die Lösung der *Rs. Wortmann* nach der

Regelung des Art. 116 Abs. 6 UZK in seiner aktuellen Fassung bei differenzierter Auslegung sowie im Falle seiner Ungültigkeit. Der in der Folge erarbeitete Vorschlag für eine Umformulierung des Art. 116 Abs. 6 UZK geht von einer grundsätzlichen Verzinsung zollrechtlicher Erstattungsbeträge ab dem Tag der Abgabenerhebung bis zum Tag der Erstattung aus, um den Zinsgrundsatz des EuGH sowie dessen Auswirkungen auf die restlichen Erstattungsfälle der Art. 116-120 UZK angemessen zu berücksichtigen. Einschränkungen für die Verzinsung werden für die auf der ungeprüften Freigabe von Waren beruhenden Nacherhebungsfälle sowie aus Klarstellungsgründen im Falle eines Täuschungsversuchs vorgesehen.

Abschließend wurden die Auswirkungen der Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK sowie der neu formulierten Vorschrift auf die nationale Ebene in den Blick genommen. Im Falle der Ungültigkeit des Art. 116 Abs. 6 UZK kann in Deutschland bis zum Inkrafttreten eines überarbeiteten Art. 116 Abs. 6 UZK auf § 236 AO zurückgegriffen werden, der entsprechend den Vorgaben des Zinsgrundsatzes des EuGH modifiziert wird. Beinhalten Rechtsordnungen anderer Mitgliedstaaten keine gegebenenfalls modifizierbare Zinsvorschrift, kann übergangsweise auf die unionsrechtlichen Voraussetzungen für eine Verzinsung von Erstattungsbeträgen zurückgegriffen werden, um die Durchsetzung der zollrechtlichen Erstattungsverzinsung zu gewährleisten. Bei den Auswirkungen der vorgeschlagenen Neuformulierung des Art. 116 Abs. 6 UZK auf die mitgliedstaatlichen Vorschriften war für Deutschland im Wesentlichen auf die Anwendbarkeit der Bestimmungen der Abgabenordnung im Rahmen der aktuellen Fassung des Art. 116 Abs. 6 UZK zu verweisen.

Die Prüfung hat damit ergeben, dass der Zinsgrundsatz des EuGH auch im zollrechtlichen Kontext uneingeschränkt Anwendung findet, was dazu führt, dass aus Gründen der Rechtssicherheit und Gleichbehandlung aller Zollschuldner auch die restlichen zollrechtlichen Erstattungsbeträge grundsätzlich verzinst werden müssen. Dagegen stellt die erstattungszinsrechtliche Behandlung der Nacherhebungsfälle einen Grundsatz des europäischen Zollrechts dar, der die Vorgabe restriktiverer Voraussetzungen für die Erstattungsverzinsung in dieser Fallgruppe rechtfertigt, um die Vorteile des Zollschuldners auszugleichen, die dieser durch die zügige Abwicklung des Zollverfahrens in Form einer zunächst ungeprüften Freigabe der Waren erhält. Um das Ziel der einheitlichen Auslegung und Anwendung der europäischen Verordnungsvorschriften zu erreichen, was insbesondere im Rahmen des Art. 116 Abs. 6 UZK schon durch den Wegfall des Verweises auf die einzelstaatlichen Bestimmungen sowie die Erweiterung der im UZK enthaltenen Verfahrensvorschriften vorangetrieben wurde, sollte der europäische Gesetzgeber eine den Grundsätzen der Rechtssicherheit und der gleichen Behandlung aller Zollschuldner sowie den Vorgaben des EuGH entsprechende neue Formulierung des Art. 116 Abs. 6 UZK in die Wege leiten.