

Mendel Verlag

Schriftenreihe

des Europäischen Forums

für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V.

an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Band 67

Zollschuldrechtliche Entstehungs- und Erlöschenstatbestände nach dem Unionszollkodex und der Wirtschaftszollgedanke

Inaugural-Dissertation

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

vorgelegt von Kerstin Harden
aus Münster

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

Internet www.mendel-verlag.de

ISBN 978-3-943011-62-3

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

Einbandentwurf: KJM GmbH Werbeagentur, Hafengeweg 22, 48155 Münster,
Internet: www.KJM.de

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2019/2020 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung konnten bis Oktober 2019 berücksichtigt werden.

Mein herzlicher Dank gebührt meinem Doktorvater und Erstgutachter, Herrn Prof. Dr. Hans-Michael Wolfgang, für die Ermöglichung und fachliche Betreuung sowie für die wertvollen Anregungen bei der Entstehung dieser Arbeit und dafür, dass er mein Interesse für das Zollrecht geweckt und mich während meiner langjährigen Arbeit am Institut für Zoll- und Außenwirtschaftsrecht in vielfältiger Weise gefördert hat. Weiterhin bedanke ich mich bei Herrn Prof. Dr. Achim Rogmann für die Übernahme und zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Bei Herrn Dr. Lothar Harings bedanke ich mich für die Aufnahme der Arbeit in die EFA-Schriftenreihe.

Für den wissenschaftlichen Austausch danke ich meinen Kollegen Dr. Kai Henning Felderhoff und Cornelius Herschbach.

Weiterhin danke ich meiner Familie und meinen Freunden, die mich im Entstehungsprozess der Arbeit auf ihre Art und Weise unterstützt haben.

Ein besonderer Dank gilt meinem Mann Dennis Kühn für seine unbeschreiblich wichtige Unterstützung während des gesamten Promotionsvorhabens, für sein Verständnis während meiner Recherchen und für seine geduldige Art mir zur Seite zu stehen.

Schließlich gilt ein besonders herzlicher Dank meinen Eltern Marie-Luise und Lothar Harden. Sie haben mich immer und uneingeschränkt in meiner gesamten Entwicklung und Ausbildung unterstützt und mir bei meinen Vorhaben Rückhalt gegeben.

Münster, im Oktober 2020

Kerstin Harden

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	7
Inhaltsverzeichnis.....	9
Literaturverzeichnis.....	23
Abkürzungsverzeichnis	43
1. Teil: Thematische Einführung, Zielsetzung und Vorgehen.....	47
A. Einleitung	47
B. Zielsetzung und Leitfrage.....	49
C. Gang der Untersuchung	50
2. Teil: Theoretische und rechtliche Grundlagen des europäischen Zollschuldrechts.....	53
A. Theoretische Grundlagen.....	53
I. Begriff der Zollschuld.....	53
1. Zoll	54
2. Schuld.....	58
3. Zollschuld.....	59
II. Arten der Zollschuld	60
1. Einfuhrzollschuld	61
2. Ausfuhrzollschuld.....	61
3. Durchfuhrzollschuld.....	62
III. Gründe für die Erhebung von Zöllen und die Entstehung einer Zollschuld.....	63
1. Fiskalische Motive.....	63
2. Protektionistisch-ökonomische Motive	64
a) Krisen- und Notstandszölle	65
b) Erziehungszölle	66
c) Antidumping- und Ausgleichszölle	66

d) Wirtschaftszölle.....	67
3. Sicherheitspolitische Motive	68
IV. Zwischenergebnis	69
B. Theoretische Ansätze zum Zollschuldverständnis.....	69
I. Zollschuld nach dem Passierzollsystem.....	70
II. Zollschuld nach dem Grenzzollsystem	72
III. Zollschuld nach dem Gebietszollsystem.....	73
IV. Zollschuld als Sanktion.....	75
V. Zwischenergebnis	77
C. Rechtliche Grundlagen und Einordnung des europäischen Zollschuldrechts	77
I. Normative Verankerung von zollschuldrechtlichen Vorschriften.....	77
1. Verankerung auf internationaler Ebene	77
2. Verankerung auf europäischer Ebene.....	78
a) Verankerung in Richtlinien und Verordnungen der EWG und der EG ..	79
b) Verankerung im vormaligen Zollkodex und in der Zollkodex- Durchführungsverordnung	80
c) Verankerung im vormaligen Modernisierten Zollkodex	80
d) Verankerung in Unionszollkodex und in den Durchführungs- rechtsakten.....	81
e) Verankerung in den Leitlinien der Kommission.....	82
3. Verankerung auf nationaler Ebene	84
a) Verankerung in der Abgabenordnung	84
b) Verankerung in Dienstvorschriften	84
II. Verhältnis von Zollschuldrecht und dem Recht über die Zollverfahren	85
III. Verhältnis des europäischen Zollschuldrechts zu nationalem Recht.....	86
D. Zusammenfassung.....	87
3. Teil: Der zolltheoretische Ansatz des Wirtschaftszollrechts und die bisherige Bedeutung des Wirtschaftszollgedankens im europäischen Zollrecht	89
A. Entwicklung und Grundsätze des Wirtschaftszollrechts	89
I. Herleitung und Ursprünge.....	89

1. Erste Ausprägungen in der Antike und im Mittelalter	90
a) Antike	90
b) Mittelalter	91
2. Entwicklung der Zollverfahren als Ausdruck des Wirtschaftszollprinzips ...	93
3. Bedeutung auf internationaler Ebene	95
a) Internationales Abkommen zur Vereinfachung der Zollförmlichkeiten des Völkerbundes von 1923	95
aa) Zollbefreiungen bei Warenmustern und Modellen	96
bb) Erleichterungen für den Zollanmelder	97
cc) Zollbehandlung von beschädigten Lagerwaren	97
dd) Umgang mit aufgeführten aber nicht eingeführten Waren	98
ee) Zeitweilige Einfuhren	98
b) Internationales Abkommen zur Vereinfachung und Harmonisierung der Zollverfahren der WCO von 1973	98
aa) Anlage über Zolllager	99
bb) Anlage über die vorübergehende Verwahrung	101
cc) Anlage über Rückwaren	102
dd) Anlage über die vorübergehende Einfuhr	104
ee) Anlage über die Befreiung von Eingangsabgaben für zum freien Verkehr angemeldete Waren	105
ff) Anlagen über die aktive und passive Veredelung	106
c) Zwischenergebnis	107
4. Bedeutung in deutschen Zollordnungen zwischen 1818 und 1939	109
a) Preußische Zollgesetzgebung von 1818	109
b) Vereinszollrecht von 1836 und 1869	110
c) Zollgesetz von 1939	112
d) Zwischenergebnis	113
5. Bedeutung in Zollordnungen anderer europäischer Länder	114
a) Englische Zollordnungen	114
b) Französische Zollordnungen	116
c) Zwischenergebnis	116
6. Interdisziplinäres Verständnis	117
a) Wirtschaftszoll im Kontext der Zollpolitik	117
b) Wirtschaftszoll im Kontext der Ökonomie	118
7. Zwischenergebnis	119

II. Zolltheoretische Etablierung des Wirtschaftszollgedankens in Deutschland und Österreich.....	120
1. Zeitenössischer Kontext	121
a) Ausgangspunkt Liberalismus	121
b) Ausprägung des Wirtschaftsliberalismus	122
c) Protektionistisch geprägter Nationalliberalismus	123
d) Zusammenfassung	124
2. Forcierung und (Weiter-)Entwicklung durch Karl Lamp	125
a) Wirtschaftliche Vorgänge als causa der Zollschild.....	125
b) Auswirkungen auf andere Bereiche des Zollrechts.....	126
aa) Zollwert und Zolltarif.....	126
bb) Zollverfahrensrecht	127
c) Zollfreiheiten im Wirtschaftszollrecht.....	128
d) Umgang mit Verfahrensverstößen: Zollhaftung vs. Zollschild.....	130
e) Zwischenergebnis.....	131
III. Modernes Verständnis im Kontext des europäischen Zollrechts	132
1. Grundlegende Annahmen	132
2. Abgabenvermeidende (Zoll-)Verfahren im Unionszollrecht	134
a) Versand	136
aa) Externer Versand.....	136
bb) Interner Versand.....	136
b) Lagerung	137
c) Verwendung	138
aa) Vorübergehende Verwendung.....	138
bb) Endverwendung	139
d) Veredelung	140
aa) Aktive Veredelung	140
bb) Passive Veredelung	141
e) Verwahrung.....	142
f) Rückwaren.....	142
3. Verstöße im Rahmen von Verfahren	143
4. Sonstige Zollfreiheiten	144
5. Zwischenergebnis.....	145
IV. Wirtschaftsfreundlichkeit im Kontext des Wirtschaftszolls.....	146
V. Zwischenergebnis	148

B. Bisherige Bedeutung des Wirtschaftszollgedankens im europäischen Zollrecht	149
I. Normierung im Zollrecht	149
1. Normierung in der Richtlinie EWG Nr. 79/623	149
2. Normierung in der Verordnung EWG Nr. 2144/87	154
3. Normierung im ZK	154
4. Normierung in MZK und UZK	156
5. Zwischenergebnis	157
II. Der Wirtschaftszollgedanke in der Rechtsprechung des EuGH	157
1. Bekenntnisse zum Wirtschaftszollgedanken	157
a) Entscheidungen „Wolf“ und „Einberger“ vom 26. Oktober 1982	158
aa) Sachverhalt	158
bb) Rechtliche Würdigung durch den EuGH	158
cc) Bewertung in der Literatur	160
dd) Bewertung	160
ee) Rechtliche Konsequenz der Entscheidungen	161
b) Entscheidung „Magazzini Generali“ vom 5. Oktober 1983	161
aa) Sachverhalt	162
bb) Schlussanträge des Generalanwalts Mancini vom 6. Juli 1983	162
cc) Rechtliche Würdigung durch den EuGH	162
dd) Bewertung in der Literatur	163
ee) Bewertung	163
c) Entscheidung „Witzemann“ vom 6. Dezember 1990	164
aa) Sachverhalt	164
bb) Rechtliche Würdigung durch den EuGH	165
cc) Bewertung	165
dd) Rechtliche Konsequenz der Entscheidungen	165
2. Abkehr von der bisherigen Rechtsprechungslinie	166
a) Entscheidung „Söhl und Söhlke“ vom 11. November 1999	166
aa) Sachverhalt	166
bb) Stimmen zum Vorlagebeschluss des FG Bremen vom 2. Dezember 1997	167
cc) Rechtliche Würdigung durch den EuGH	168
dd) Bewertung in der Literatur	169
ee) Bewertung	170

b)	Rechtliche und praktische Konsequenz der Entscheidung.....	171
3.	Festigung der neuen Rechtsprechungslinie.....	172
a)	Entscheidung „Wandel“ vom 1. Februar 2001	172
aa)	Sachverhalt.....	172
bb)	Rechtliche Würdigung durch den EuGH.....	173
(1)	Zur Zollschuldentstehung gem. Art. 201 Abs. 1 ZK.....	173
(2)	Zum Begriff des Entziehens i.S.v. Art. 203 Abs. 1 ZK.....	174
cc)	Bewertung in der Literatur.....	175
dd)	Bewertung.....	176
b)	Entscheidung „Liberexim“ vom 11. Juli 2002.....	177
aa)	Sachverhalt.....	177
bb)	Rechtliche Würdigung durch den EuGH.....	177
cc)	Bewertung.....	178
c)	Entscheidung „SPKR“ vom 11. November 2002	179
aa)	Sachverhalt.....	179
bb)	Rechtliche Würdigung durch den EuGH.....	179
cc)	Bewertung.....	180
d)	Gesamtbewertung der Entscheidungen und Tendenzen	181
4.	Offensichtlicher Bruch mit dem Wirtschaftszollgedanken	182
a)	Entscheidung „Hamann“ vom 12. Februar 2004	182
aa)	Sachverhalt.....	182
bb)	Urteil des FG Hamburg vom 14. September 2000.....	183
cc)	Vorlagebeschluss des BFH vom 17. Juli 2001	183
dd)	Stimmen zum Vorlagebeschluss des BFH	184
ee)	Schlussanträge des Generalanwalts Tizziano vom 12. Juni 2003...	185
ff)	Rechtliche Würdigung durch den EuGH.....	185
gg)	Bewertung in der Literatur.....	186
hh)	Bewertung.....	187
b)	Rechtliche Konsequenz der Entscheidung.....	188
5.	Zunehmend wirtschaftsunfreundliche Anwendung der Zollschuld	190
a)	Entscheidung „Elshani“ vom 2. April 2009.....	190
aa)	Sachverhalt.....	190
bb)	Vorlagebeschluss des Unabhängigen Finanzsenats.....	190
cc)	Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi vom 4. November 2008.....	191

dd) Rechtliche Würdigung durch den EuGH.....	192
ee) Bewertung in der Literatur	193
ff) Bewertung.....	195
b) Entscheidungen „Terex Equipment Ltd.“, „FG Wilson Ltd.“ und „Caterpillar EPG Ltd.“ vom 14. Januar 2010	196
aa) Sachverhalte.....	197
bb) Rechtliche Würdigung durch den EuGH.....	198
cc) Bewertung in der Literatur	199
dd) Bewertung.....	199
c) Entscheidung „DSV Road“ vom 15. Juli 2010.....	200
aa) Sachverhalt.....	200
bb) Rechtliche Würdigung durch den EuGH.....	201
cc) Bewertung.....	201
6. Zoltschuld als Sanktionsmittel.....	202
a) Entscheidung „Döhler Neuenkirchen“ vom 6. September 2012.....	202
aa) Sachverhalt.....	203
bb) Urteil des FG Hamburg vom 3. April 2009.....	203
cc) Vorlagebeschluss des BFH vom 30. März 2010	204
dd) Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen vom 8. März 2012	204
ee) Rechtliche Würdigung durch den EuGH.....	205
ff) Bewertung in der Literatur	206
gg) Bewertung.....	208
b) Entscheidung „Eurogate“ vom 6. September 2012.....	209
aa) Sachverhalt.....	210
bb) Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 25. November 2010.....	210
cc) Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen vom 8. März 2012	211
dd) Rechtliche Würdigung durch den EuGH.....	211
ee) Bewertung in der Literatur	211
ff) Bewertung.....	212
c) Gesamtbewertung der Entscheidungen und Tendenzen	212
7. (K)ein Einlenken?.....	213
a) Entscheidung „Winston“ vom 11. Juli 2013.....	213
aa) Sachverhalt.....	214
bb) Rechtliche Würdigung durch den EuGH.....	214
cc) Bewertung.....	214

b)	Entscheidung „X BV“ vom 15. Mai 2014	215
aa)	Sachverhalt.....	215
bb)	Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen vom 13. Februar 2014	216
cc)	Rechtliche Würdigung durch den EuGH.....	216
dd)	Bewertung in der Literatur	217
ee)	Bewertung.....	217
c)	Entscheidung „SEK Zollagentur“ vom 12. Juni 2014	218
aa)	Sachverhalt.....	218
bb)	Urteil des FG Hessen vom 29. November 2011	219
cc)	Vorlagebeschluss des BFH vom 11. Dezember 2012	219
dd)	Rechtliche Würdigung durch den EuGH.....	220
ee)	Bewertung in der Literatur	221
ff)	Bewertung.....	222
d)	Entscheidung „DSV Road“ vom 25. Juni 2015.....	222
aa)	Sachverhalt.....	222
bb)	Rechtliche Würdigung durch den EuGH.....	223
cc)	Bewertung in der Literatur	224
dd)	Bewertung.....	224
e)	Entscheidung „B & S Global Transit Center“ vom 29. Oktober 2015	226
aa)	Sachverhalt.....	226
bb)	Schlussanträge des Generalanwalts Szpunar vom 16. Juli 2015	227
cc)	Rechtliche Würdigung durch den EuGH.....	227
dd)	Bewertung in der Literatur	229
ee)	Bewertung.....	229
f)	Gesamtbewertung der Entscheidungen und Tendenzen	231
8.	Zollschuld vs. Einfuhrumsatzsteuer.....	232
a)	Entscheidung „Eurogate Distribution“ und „DHL Hub Leipzig“ vom 2. Juni 2016	232
aa)	Sachverhalte.....	232
bb)	Rechtliche Würdigung durch den EuGH.....	233
cc)	Bewertung in der Literatur	234
dd)	Bewertung.....	235
b)	Entscheidung „Wallenborn Transports“ vom 1. Juni 2017.....	237
aa)	Sachverhalt.....	237
bb)	Rechtliche Würdigung durch den EuGH.....	238

cc) Bewertung in der Literatur	239
dd) Bewertung	239
9. Zwischenergebnis	240
III. Lediglich ein deutsches Phänomen?	243
IV. Zwischenergebnis	245
C. Zusammenfassung	245
4. Teil: Rechtliche Analyse von Zollschuldentstehung und Erlöschen nach dem Unionszollkodex	249
A. Umgestaltung und Reform der Zollschuldregelungen im UZK	249
I. Reformanlass	250
II. Veränderungen und Anpassungen im Zollschuldrecht.....	250
1. Strukturelle Veränderungen.....	252
2. Inhaltliche Veränderungen	252
B. Zollschuldentstehung	252
I. Zollschuldentstehungstatbestände nach dem UZK	253
1. Einfuhrseitige Zollschuldentstehungstatbestände	253
a) Art. 77 UZK – Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr und vorübergehende Verwendung.....	253
aa) Art. 77 Abs. 1 Buchst. a UZK – Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr	254
bb) Art. 77 Abs. 1 Buchst. b UZK – Vorübergehende Verwendung	257
b) Art. 78 UZK – Präferenzzollschuld.....	257
c) Art. 79 UZK – Zollschuld bei einfuhrseitigen Verstößen.....	259
aa) Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK.....	261
(1) Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Var. 1 UZK – Pflichtverletzungen beim Verbringen in das Zollgebiet.....	263
(2) Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Var. 2 UZK – Entziehen aus zollamtlicher Überwachung	264
(3) Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Var. 3 UZK – Pflichtverletzungen in Bezug auf andere zollrechtliche Situationen und Verfahren	266
bb) Art. 79 Abs. 1 Buchst. b UZK.....	267
cc) Art. 79 Abs. 1 Buchst. c UZK.....	268
2. Ausfuhrseitige Zollschuldentstehungstatbestände	269

a) Art. 81 UZK – Zollschuld bei Ausfuhr.....	269
b) Art. 82 UZK – Zollschuld bei ausfuhrseitigen Verstößen	271
aa) Art. 82 Abs. 1 Buchst. a UZK.....	272
bb) Art. 82 Abs. 1 Buchst. b UZK.....	273
3. Zollschuldentstehung bei Verboten und Beschränkungen	274
II. Zeitpunkte der Zollschuldentstehung	275
1. Annahme der Zollanmeldung	275
2. Pflichtverletzung	276
III. Zollschuldner	276
1. Anmelder	277
2. Stellvertreter	278
3. Pflichtiger	279
4. Beteiligte	280
5. Erwerber und Besitzer	280
6. Datenlieferant	281
IV. Ort der Zollschuldentstehung.....	283
V. Zwischenergebnis	284
C. Erlöschen der Zollschuld.....	285
I. Entstehungsgeschichte des Art. 124 UZK	285
1. Vorgängernormen.....	286
a) Art. 2 und Art. 9 der RL EWG Nr. 79/623	286
b) Art. 2 und Art. 8 der VO EWG Nr. 2144/87	286
c) Art. 233f. ZK, Art. 204 ZK i.V.m. Art. 859 ZK-DVO und Art. 206 ZK	287
d) Art. 86 MZK.....	289
e) Zwischenergebnis.....	289
2. Begriffs- und Konzeptwandel: Erlöschen statt Heilung.....	290
3. Beweggründe für Wandel und Umgestaltung.....	291
a) Systematische Erwägungen	291
b) Inhaltliche Erwägungen.....	292
c) Praktische Erwägungen	292
d) Rechtliche Erwägungen.....	293
4. Zwischenergebnis	294
II. Erlöschenstatbestände des Art. 124 Abs. 1 UZK.....	294

1. Art. 124 Abs. 1 Buchst. a UZK – Zollschuld nicht mehr mitteilbar/Verjährung	296
2. Art. 124 Abs. 1 Buchst. b UZK – Entrichtung des Einfuhr-/Ausfuhr-abgabebetrag	297
3. Art. 124 Abs. 1 Buchst. c UZK – Erlass des Einfuhr-/Ausfuhr-abgabebetrag	297
4. Art. 124 Abs. 1 Buchst. d UZK – Ungültigkeitserklärung der Zollanmeldung.....	298
5. Art. 124 Abs. 1 Buchst. e UZK – Beschlagnahme und/oder Einziehung....	299
6. Art. 124 Abs. 1 Buchst. f UZK – Zerstörung oder Aufgabe	302
7. Art. 124 Abs. 1 Buchst. g UZK – Vollständige Zerstörung oder unwiederbringlicher Verlust	304
8. Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK – Keine erheblichen Auswirkungen bei Verstößen.....	307
a) Nicht wesentliche Verstöße.....	308
aa) Anwendungsbereich Zollverfahren	309
bb) Ausgestaltung durch Art. 103 UZK-DelVO.....	313
(1) Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO	314
(2) Art. 103 Buchst. b UZK-DelVO	317
(3) Art. 103 Buchst. c UZK-DelVO	319
(4) Art. 103 Buchst. d UZK-DelVO	319
(5) Art. 103 Buchst. e UZK-DelVO	320
b) Kein Täuschungsversuch.....	322
c) Nachträgliche Bereinigung der Situation.....	323
9. Art. 124 Abs. 1 Buchst. i UZK – Ausfuhr in der Endverwendung	323
10. Art. 124 Abs. 1 Buchst. j UZK – Zollpräferenzen	324
11. Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK – Nachweisliches Verbringen aus dem Zollgebiet	325
a) Anwendungsbereich Art. 79 UZK.....	325
b) Nachweisliches Verbringen aus dem Zollgebiet.....	326
c) Kein Verbrauch und keine Verwendung	327
d) Vorbehalt des Art. 124 Abs. 6 UZK.....	328
12. Zwischenergebnis.....	329
III. Weitere Regelungen des Art. 124 Abs. 2-7 UZK.....	329
1. Ergänzungen zu den Erlöschstatbeständen	329
a) Art. 124 Abs. 3 UZK.....	329
b) Art. 124 Abs. 4 UZK.....	330

2. Einschränkungen der Erlöschensstatbestände	330
a) Art. 124 Abs. 2 UZK	330
b) Art. 124 Abs. 5 UZK	331
c) Art. 124 Abs. 6 UZK	332
3. Auffangtatbestand des Art. 124 Abs. 7 UZK.....	332
IV. Subjektive Elemente im Rahmen von Art. 124 UZK.....	334
1. Vormalige subjektive Elemente im ZK	335
2. Beweggründe für die Neuregelung	337
3. Täuschungsbegriff im Zollrecht	337
a) ZK und MZK.....	338
b) UZK	338
aa) Normative Verankerung und Definition.....	339
bb) Eingrenzung und Auslegung	339
4. Zwischenergebnis	343
V. Zusammenspiel von Zollschild und Sanktion	343
1. Trennung von Zollschild und Sanktion.....	343
2. Sanktionen nach Art. 42 UZK	344
VI. Andere Formen des „Erlöschens“ von Zollschilden	347
VII. Zwischenergebnis	349
D. Zusammenfassung	350
5. Teil: Bewertung und Auswirkungen der zollschuldrechtlichen Entstehungs- und Erlöschensstatbestände des Unionszollkodex sowie Ansätze zur Neuregelung.....	353
A. Bewertung der Vereinbarkeit mit dem Wirtschaftszollgedanken	353
I. Entstehungstatbestände	353
1. Struktur und Systematik	353
2. Inhalt.....	355
II. Neuerungen der Erlöschensstatbestände als Bekenntnis zum Wirtschaftszoll....	357
1. Struktur und Systematik	357
2. Inhalt.....	358
III. Subjektives Element in Art. 124 UZK	360
IV. Klare Trennung von Zollschild und Sanktion	361
V. Quasi-Erlöschensstatbestand Art. 86 Abs. 6 UZK.....	362

VI. Zwischenergebnis	362
B. Auswirkungen auf die bisherige Rechtsprechung des EuGH	364
I. Vereinbarkeit der bisherigen Rechtsprechung des EuGH mit Art. 124 UZK....	364
1. Entscheidungen „Wolf“ vom 26. Oktober 1982, „Einberger“ vom 26. Oktober 1982 und „Witzemann“ vom 6. Dezember 1990	365
2. Entscheidung „Söhl und Söhlke“ vom 11. November 1999	366
3. Entscheidungen „Wandel“ vom 1. Februar 2001, „Liberexim“ vom 11. Juli 2002 und „SPKR“ vom 11. November 2002	367
4. Entscheidung „Hamann“ vom 12. Februar 2004	369
5. Entscheidungen „Elshani“ vom 2. April 2009, „Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.“ vom 14. Januar 2010 und „DSV Road“ vom 15. Juli 2010	370
6. Entscheidungen „Döhler Neuenkirchen“ vom 6. September 2012 und „Eurogate“ vom 6. September 2012	371
7. Entscheidungen „Winston“ vom 11. Juli 2013, „X BV“ vom 15. Mai 2014, „SEK Zollagentur“ vom 12. Juni 2014, „DSV Road“ vom 25. Juni 2014 und „B & S Global Transit Center“ vom 29. Oktober 2015	372
8. Entscheidungen „Eurogate Distribution“ und „DHL Hub Leipzig“ vom 2. Juni 2016 sowie „Wallenborn Transports“ vom 1. Juni 2017	374
II. Folgen für die künftige zollschuldrechtliche Rechtsprechung des EuGH	375
III. Zwischenergebnis	377
C. Auswirkungen auf die zollrechtliche Praxis	377
I. Folgen für die Wirtschaftsbeteiligten	378
II. Folgen für die Zollverwaltungen	380
III. Folgen für den Warenverkehr in und mit der EU	381
IV. Zwischenergebnis	382
D. Perspektiven und Ansätze zur Neuregelung oder Verbesserung	383
E. Zusammenfassung	384
6. Teil: Zusammenfassendes Endergebnis.....	387
A. Schlussfolgerungen	387
B. Ausblick	388

Literaturverzeichnis

Achatz, Markus/Summersberger, Walter/Tumpel, Michael (Hrsg.), Umsatzsteuer und Zoll, 2013.

Adick, Markus/Bülte, Jens (Hrsg.), Fiskalstrafrecht, Straftaten gegen staatliche Vermögenswerte, 2015.

Albers, Willi (Hrsg.), Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, 9. Band, 1982.

Anaboli, Panayota, Customs Violations and Penalties in Europe: Harmonization on the Horizon?, GTaCJ 2010, S. 389-393.

Anton, Rolf, Zum Begriff der groben bzw. offensichtlichen Fahrlässigkeit in den Art. 859 und 899 ZollkodexDVO, ZfZ 1995, S. 314-317.

Anton, Rolf, Zum Begriff des Entziehens aus zollamtlicher Überwachung, ZfZ 1995, S. 2-5.

Anton, Rolf, Nochmals: Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung, ZfZ 1996, S. 326-329.

Anton, Rolf, Zollschuldrechtliche Folgen von Überschreitungen der Verahrungsfrist – zugleich eine Stellungnahme zum Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Bremen vom 2.12.1997, 2 95 122 K 2 (ZfZ 1998, 132), ZfZ 1999, S. 362-370.

Anton, Rolf, Anmerkung zum EuGH Urteil v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ZfZ 2001, S. 123-124.

Anton, Rolf, Die Bedeutung und Anwendung des Art. 212a Zollkodex, ZfZ 2002, S. 358-359.

Anton, Rolf, Verstößt das EG-Zollrecht gegen Grundsätze des Wirtschaftszolls?, ZfZ 2003, S. 153-155.

Asakura, Hironori, World History of the Customs and Tariffs, 2003.

Bail, Theodor/Schädel, Walter/Hutter, Hans (Hrsg.), Kommentar Zollrecht, Loseblatt.

Bamberger, Georg/Roth, Herbert/Hau, Wolfgang/Poseck, Roman (Hrsg.), Beck'scher Online Kommentar BGB, 49. Aufl., 2019.

- Beerens, Johann*, Zoll und Grenze im Wandel der Zeiten, Auf dem Weg nach Europa, 1997.
- Bernstorff, Christoph von*, Das neue EU-Zollrecht 2016, RIW 2015, S. 777-780.
- Bieber, Thomas*, Der Einfuhrbegriff im Zoll-, Umsatzsteuer- und Verbrauchsteuerrecht in: Achatz/Summersberger/Tumpel (Hrsg.), Umsatzsteuer und Zoll, 2013.
- Blasina, Hans/Kirchmayr-Schliesselberger, Sabine/Knörzer, Patrick/Mayr, Gunter/Unger, Peter* (Hrsg.), Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, Festschrift für Michael Tanzer, 2014.
- Blaß, Georg/Lammert, Franz*, Allgemeine Wirtschaftslehre, 1972.
- Bollmann, Eckhard*, Zur Tragweite des Art. 201 ZK, Anmerkungen zum Urteil des EuGH vom 1.2.2001, AW-Prax 2002, S. 30-31.
- Brox, Hans/Walker, Wolf-Dietrich* (Hrsg.), Allgemeines Schuldrecht, 43. Aufl., 2019.
- Calliess, Christian/Ruffert, Matthias* (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl., 2016.
- Christiansen, R.*, Haben Zölle noch eine Zukunft?, ZfZ 1974, S. 98-100.
- Creifelds, Carl*, Rechtswörterbuch, 22. Aufl., 2017.
- Dänzer-Vanotti, Wolfgang*, Gemeinschaftliches und nationales Zollrecht in: Kruse (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, 1988.
- Deimel, Klaus*, Rechtsnatur und Bindungswirkung von Leitlinien der Europäischen Kommission, Zum Vorabentscheidungsverfahren C-260/08, ZfZ 2009, S. 157-160.
- Deimel, Klaus*, Wegen Abnahmeverweigerung gescheitertes Versandverfahren, Anmerkung, ZfZ 2015, S. 215-216.
- Deimel, Klaus*, UZK – Erfahrungsbericht und Perspektiven aus Sicht der Rechtsprechung in: Weiß (Hrsg.), „Bewegte Welt“ – Handel in stürmischen Zeiten, Tagungsband des 29. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 29. und 30. Juni 2017 in Bremen, 2017.
- Doralt, Werner/Ruppe, Hans Georg* (Hrsg.), Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, 7. Aufl., 2014.
- Dorsch, Eberhard* (Hrsg.), Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Altcommentierung ZK, Loseblatt.

- Dorsch, Eberhard* (Hrsg.), Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Loseblatt.
- Dorsch, Eberhard*, Der Begriff „Zoll“ in seinen verschiedenen Wortkombinationen, *ZfZ* 1967, S. 257-263.
- Dorsch, Eberhard*, Das Übereinkommen zur Vereinfachung und Harmonisierung der Zollverfahren, *ZfZ* 1973, S. 289-292.
- Dorsch, Eberhard*, Neue Anhänge zur Konvention von Kyoto, *ZfZ* 1974, S. 298-301.
- Dorsch, Eberhard*, Neue Anhänge zur Konvention von Kyoto, 1975, *ZfZ* 1975, S. 262-264.
- Dorsch, Eberhard*, Neue Anhänge zur Konvention von Kyoto, 1976, *ZfZ* 1977, S. 27-29.
- Dorsch, Eberhard*, Anhänge zur Konvention von Kyoto, 1978, *ZfZ* 1978, S. 292-294.
- Dorsch, Eberhard*, Der Brüsseler Zollrat, *ZfZ* 1985, S. 294-302.
- Dreßler, Peter*, Präferenzgewährung bei Nichterledigung von Versandverfahren; Erlass/Erstattung bei nachträglicher Vorlage von Präferenznachweisen, *ZfZ* 1994, S. 226-228.
- Duden*, Recht, 2. Aufl., 2010.
- Duden*, Wirtschaft von A bis Z, 5. Aufl., 2010.
- Duden*, Das Herkunftswörterbuch, 5. Aufl., 2014.
- Duden*, Das Synonymwörterbuch, 7. Aufl., 2014.
- Duden*, Deutsches Universalwörterbuch, 8. Aufl., 2015.
- Europäisches Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll* (Hrsg.), Hemmnisse und Sanktionen in der EU, Tagungsband der 8. Jahrestagung des EFA am 27. und 28. Juni 1996 in Wien, 1996.
- European Union/Directorate-General for the Budget*, European Union, Public Finance, 5. Aufl., 2014.
- Fischer, Michael/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.), Festgabe für Heinrich List zum 100. Geburtstag am 15. März 2015, 2015.

- Focke, Annegret*, Beschlagnahme beim vorschriftswidrigen Verbringen, Erlöschen der Zollsschuld und Entstehen des Einfuhrumsatzsteueranspruchs, AW-Prax 2011, S. 22-26.
- Forsthoff, Ernst*, Deutsche Verfassungsgeschichte der Neuzeit, 1961.
- Frank, Reinhard*, Über den Aufbau des Schuldbegriffs, 1907.
- Frenz, Walter*, Handbuch Europarecht, Europäische Grundfreiheiten, Band 1, 2. Aufl., 2012.
- Friedl, Helmut*, Die rechtliche Stellung des Zollbeteiligten bei der Zurückweisung des Zollantrags, Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters 1970, S. 406-414.
- Fuchs, Karl*, Hemmnisse und Sanktionen im Zollrecht in: Europäisches Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll (EFA) (Hrsg.), Hemmnisse und Sanktionen in der EU, Tagungsband der 8. Jahrestagung des EFA am 27. und 28. Juni 1996 in Wien, 1996.
- Fuchs, Karl*, Artikel 859 ZK-DVO zwar taxativ, aber einer sinngemäßen Anwendung zugänglich!, ZfZ 2003, S. 67-68.
- Fuchs, Karl*, Verstößt das EG-Zollrecht gegen Grundsätze des Wirtschaftszolls?, Anmerkungen, ZfZ 2003, S. 322-323.
- Fuchs, Karl*, Entwurf eines modernisierten Zollkodex, ZfZ 2004, S. 398-406.
- Fuchs, Karl*, Zollsschuld – Probleme der Rechtsfolgen und der Abgrenzung, ZfZ 2004, S. 38-45.
- Fuchs, Karl*, Der Modernisierte Zollkodex, Wird der Traum Wirklichkeit?, ZfZ 2009, S. 141-145.
- Fuchs, Karl*, Modernisierter Zollkodex und Komitologie, ZfZ 2011, S. 281-288.
- Fuchs, Karl*, Der UZK eine versäumte Gelegenheit?!, ZfZ 2016, S. 254-259.
- Gellert, Lothar*, Anmerkungen zum EuGH Urteil v. 11.11.1999, Rs. C-48/98, ZfZ 2000, S. 17-18.
- Gellert, Lothar* (Hrsg.), 40 Jahre Zollunion in Europa, Tagungsband des 20. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 5. und 6. Juni in Luxemburg, 2008.
- Gerloff, Wilhelm/Neumark, Fritz* (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Band 2, 1956.

- Görres-Gesellschaft* (Hrsg.), Staatslexikon, Recht – Wirtschaft – Gesellschaft, 7. Aufl., 1989.
- Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard/Nettesheim, Martin* (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, Band I EUV/AEUV, 2018.
- Graevenitz, Albrecht von*, Mitteilungen, Leitlinien, Stellungnahmen, Soft Law der EU mit Lenkungswirkung, EuZW 2013, S. 169-173.
- Graf, Kurt*, Die zollpolitischen Zielsetzungen im Wandel der Geschichte, Diss., 1970.
- Grave, Jean-Michel*, Current questions relating to customs: state of the Union Customs Code in: Koszinowski (Hrsg.), 20 Jahre Binnenmarkt – Fortschritt oder Stagnation, Tagungsband des 25. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 27. und 28. Juni 2013 in Bonn, 2014.
- Groeben, Hans von der/Schwarze, Jürgen/Hatje, Armin* (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl., 2015.
- Grube, Gerhard/Jung, Horst/Bernhardt, Walter*, Die historische Entwicklung von Zöllen, Steuern und Abgaben, 2002.
- Grützner, Thomas/Jakob, Alexaner*, Compliance von A-Z, 2. Aufl., 2015.
- Haarhuis, Andree*, Ein Zollgesetz für den Staat Palästina – mit Kommentierung, Diss. jur., 2004.
- Harden, Kerstin*, Die zollschuldrechtlichen Vorschriften des Unionszollkodex, Ein systematischer Überblick über das Entstehen und Erlöschen der Zollschuld, Zoll Revue 2018, S. 25-33.
- Harksen, Natalie/Sieben, Manuel*, Einfuhrabgabenenstehung bei Verstoß gegen das Drawback-Verbot, AW-Prax 2018, S. 179-184.
- Heher, Franz Josef/Fuchs, Karl*, Gedanken zu den Ideen für ein neues Zollrecht, AW-Prax 2004, S. 17-20.
- Henke, Reginhard*, Verbote und Beschränkungen für den Warenverkehr über die Grenze, Funktionen, Grundbegriffe und Systematik, 3. Teil, AW-Prax 1995, S. 407-411.
- Henke, Reginhard*, 8. Zollrechtstag – Wien 1996: Zu Folgen von Unregelmäßigkeiten und Verstößen im Außenwirtschafts-, Marktordnungs-, Verbrauchsteuer- und Zollrecht, ZfZ 1996, S. 159-160.

- Henke, Reginhard*, Das Zolllager, Ein systematischer Überblick über die vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten, Teil 1, AW-Prax 1997, S. 321-323.
- Henke, Reginhard/Huchatz, Wolfgang*, Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, Die Überlagerung der Abgabenordnung durch den Zollkodex, Teil I, ZfZ 1996, S. 226-233.
- Henke, Reginhard/Witte, Peter* (Hrsg.), Praxishandbuch Lagerung im Zoll- und Steuerrecht, 2019.
- Hensel, Albert*, Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, Steuerrecht – Band XXVIII, 1933.
- Hesse, Rolf*, Kein Zoll bei unerlaubter Einfuhr von Betäubungsmitteln – Anmerkung 3, ZfZ 1983, S. 12-13.
- Höfingher, Karl*, Wann erlischt die Zollsuld infolge Beschlagnahme und Einziehung von Schmuggelware?, Teil I, ZfZ 2007, S. 197-201.
- Hohrmann, Friedrich*, Quellen und Systematik des gemeinschaftlichen und nationalen Zollrechts nach Inkrafttreten des Zollkodex der Gemeinschaften, DStZ 1994, S. 449-457.
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin* (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Loseblatt.
- Jarass, Hans/Pieroth, Bodo* (Hrsg.), GG Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 11. Aufl., 2011.
- Jauernig, Othmar* (Hrsg.), Bürgerliches Gesetzbuch: BGB, 17. Aufl., 2018.
- Jensen, Wilhelm*, Deutsches Zollrecht, Texte und Kommentar, 2. Aufl., 1935.
- Kaiser-Plessow, Utta*, Kein Zoll bei unerlaubter Einfuhr von Betäubungsmitteln – Anmerkung 2, ZfZ 1983, S. 11.
- Kampf, Hans-Joachim*, Entziehen aus Verwahrung oder Versand?, EuGH-Urteil zum Entziehen von Waren aus dem Verwahrungslager nach Anmeldung zum Versandverfahren, AW-Prax 2014, S. 288-290.
- Kampf, Hans-Joachim*, Zollsuld bei Fristüberschreitung im Versand, EuGH-Urteil zur Zollsuldentstehung bei Überschreitung der Wiedergestellungsfrist im Versandverfahren, AW-Prax 2014, S. 356-359.
- Kindhäuser, Urs/Neumann, Ulfried/Paffgen, Hans-Ulrich* (Hrsg.), Strafgesetzbuch, 5. Aufl., 2017.

- Klinkott, Hilmar/Kubisch, Sabine/Müller-Wollermann, Renate* (Hrsg.), *Geschenke und Steuern, Zölle und Tribute, Antike Abgabenformen in Anspruch und Wirklichkeit*, 2007.
- Klötzer-Assion, Antje/Rosinus, Christian*, *Untersuchung von Außenwirtschafts- und Embargoverstößen sowie von Schmuggel- und Zolldelikten in: Knierim/Rübenstahl/Tsambikakis* (Hrsg.), *Internal Investigations, Ermittlungen in Unternehmen*, 2016.
- Klupsch, Arnhart*, *Über die Folgen vorschriftswidriger Abwicklung des Versandverfahrens, Verhältnis der Art. 203, 204 ZK, 380, 859 ZK-DVO zueinander*, *ZfZ* 1995, S. 108-109.
- Klüver, Burkhard*, *Anmerkung zum Urteil des BFH vom 13.11.2001 – VII 88/00 in ZfZ 2002, 92ff., ZfZ 2002, S. 212-214.*
- Klüver, Burkhard*, *Verfassungswidrigkeit der groben Fahrlässigkeit in Art. 859 ZK-DVO, Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 13.11.2001, VII R 88/00, AW-Prax 2002, S. 147-149.*
- Knierim, Thomas/Rübenstahl, Markus/Tsambikakis, Michael* (Hrsg.), *Internal Investigations, Ermittlungen in Unternehmen, 2. Aufl.*, 2016.
- Köbler, Gerhard*, *Etymologisches Rechtswörterbuch*, 1995.
- Kock, Kai-Uwe*, *Allgemeines Zollrecht, Prüfungsschemata und Übersichten*, 3. Aufl., 2013.
- Kock, Kai-Uwe/Focke, Annegret/Schulte, Christoph*, *Allgemeines Zollrecht, Prüfungsschemata und Übersichten*, 5. Aufl., 2018.
- Kolb, Gerhard*, *Wirtschaftsideen, Von der Antike bis zum Neoliberalismus*, 2008.
- König, Doris*, *§ 2 Gesetzgebung in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach* (Hrsg.), *Handbuch für die deutsche Rechtspraxis*, 2015.
- Koszinowski, Gerda* (Hrsg.), *20 Jahre Binnenmarkt – Fortschritt oder Stagnation, Tagungsband des 25. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 27. und 28. Juni 2013 in Bonn*, 2014.
- Koszinowski, Gerda* (Hrsg.), *Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel, Tagungsband des 26. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 26. und 27. Juni 2014 in Esslingen*, 2015.
- Krenn, Walter/Hirsch, Heinz*, *Zoll im Wandel der Zeit, Unter besonderer Berücksichtigung der österreichischen Zollgeschichte*, 2004.

- Krenzler, Günter/Herrmann, Christoph/Niestedt, Marian* (Hrsg.), EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Loseblatt.
- Krüger, Wolfgang* (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, Band 2, Schuldrecht Allgemeiner Teil I, 8. Aufl., 2019.
- Kruse, Wilhelm Heinrich* (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, 1988.
- Kuczynski, Marguerite* (Hrsg.), Tableau économique, von François Quesnay, Nachdruck der 3. Ausgabe von 1759, 1965.
- Kuehn, Herbert*, Die Entwicklung des deutschen Zollrechts bis zum Zollgesetz vom 20. März 1939, Ein Überblick – Teil 1, ZfZ 1950, S. 152-154.
- Kuehn, Herbert*, Die Entwicklung des deutschen Zollrechts bis zum Zollgesetz vom 20. März 1939, Ein Überblick – Teil 2, ZfZ 1950, S. 199-202.
- Kuehn, Herbert*, Die Entwicklung des deutschen Zollrechts bis zum Zollgesetz vom 20. März 1939, Ein Überblick – Teil 3, ZfZ 1950, S. 231-235.
- Lackner, Karl/Kühl, Kristian* (Hrsg.), Strafgesetzbuch, 29. Aufl., 2018.
- Lamp, Karl*, Die Person des Zollsschuldners in der Zollrechtsgeschichte in: van Calker (Hrsg.), Staatsrechtliche Abhandlungen, Festgabe für Paul Laband zum fünfzigsten Jahrestage der Doktor-Promotion, Band 1, 1908.
- Lamp, Karl*, Zollpolitik und Zollrechtstechnik, ZgS 1915, S. 505-555.
- Lamp, Karl*, Die Theorie des deutschen Zollrechts und der Entwurf einer neuen österreichischen Zollordnung, Tübingen, 1917.
- Lamp, Karl*, Zollschuld und Zollsschuldner im geltenden deutschen und österreichischen Recht, ZgS 1953, S. 152-176.
- Landry, Klaus*, Der Zollsenat des Bundesfinanzhofes als Europäisches Gericht, ZfZ 2008, S. 221-226.
- Lasok, Dominik*, The Trade and Customs Law of the European Union, 1998.
- Lenkewitz, M.*, Zu den Begriffen „Einfuhr“ und „Ausfuhr“ im Zollrecht, ZfZ 1956, S. 1-3.
- Lenz, Carl Otto/Mölls, Walter*, Die Falschgeldentscheidung des EuGH, ZfZ 1992, S. 210-216.
- List, Friedrich*, Das nationale System der politischen Ökonomie, Der internationale Handel, die Handelspolitik und der deutsche Zollverein, Stuttgart, 1841.

- Looks, Nicole/Dersch, Vanessa*, Reform des Zollrechts der Europäischen Union – das bringt der neue Unionszollkodex, DStR 2016, S. 1185-1191.
- Lux, Michael*, EU Customs Law and International Law, WCJ Vol. 1, No. 1, S. 19-29.
- Lux, Michael*, Der Zollltarif in: Kruse (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, 1988.
- Lux, Michael*, Guide to Community Customs Legislation, 2002.
- Lux, Michael*, Die Vereinfachung des Zollrechts und eCustoms, AW-Prax 2003, S. 293-296.
- Lux, Michael*, Die Reform des Zollkodex, Vortrag beim 16. Europäischen Zollrechtstag am 17./18.6.2004 in Graz, AW-Prax 2004, S. 335-338.
- Lux, Michael*, Der Modernisierte Zollkodex, ZfZ Sonderheft/2009, S. 1-85.
- Lux, Michael*, Der Zoll im Jahr 2020, Ein Ausblick auf ausstehende Herausforderungen, AW-Prax 2012, S. 257-262.
- Lux, Michael*, EuGH zu Unterschieden zwischen der Zoll- und der Verbrauchsteuerschuld, Kann bei Verstößen gegen zollrechtliche Ordnungsvorschriften von der Erhebung einer Verbrauchsteuer abgesehen werden?, AW-Prax 2012, S. 305-308.
- Lux, Michael*, Einführung in den Zollkodex der Union (UZK), ZfZ 2014, S. 178-190.
- Lux, Michael*, Einführung in den Zollkodex der Union (UZK) – Teil II, ZfZ 2014, S. 243-253.
- Lux, Michael*, Einführung in den Zollkodex der Union (UZK) – Teil III, ZfZ 2014, S. 270-278.
- Lux, Michael*, Einführung in den Zollkodex der Union (UZK) – Teil IV, ZfZ 2014, S. 314-326.
- Lux, Michael/Larrieu, Pierre-Jacques*, Der Vorschlag für einen Modernisierten Zollkodex, Teil I, ZfZ 2006, S. 301-306.
- Lux, Michael/Larrieu, Pierre-Jacques*, Der Vorschlag für einen Modernisierten Zollkodex, Teil II, ZfZ 2006, S. 329-341.
- Lyons, Timothy*, EU Customs Law, 3. Aufl., 2018.

- Magnier-Grandprez, Jean-Charles*, Code de Douanes de la République Française, 1802.
- Marschall von Bieberstein-Messerschmidt, Elisabeth*, Zollschuldner oder nicht? Das ist hier die Frage!, Die eine Zollschuldnerschaft begründende Zurechenbarkeit fremden Verhaltens auf der Grundlage der EuGH-Rechtsprechung in: Summersberger/Merz/Jatzke/Achatz (Hrsg.), Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll im 21. Jahrhundert, Festschrift für Hans-Michael Wolfgang zum 65. Geburtstag, 2018.
- Medicus, Dieter/Lorenz, Stephan* (Hrsg.), Schuldrecht I – Allgemeiner Teil, 21. Aufl., 2015.
- Michaelis, Gustav Eduard*, Die besonderen Zollverfahren und ihre wirtschaftlichen Grundlagen – eine Übersicht, ZfZ 1981, S. 354-359.
- Möllenhoff, Ulrich*, Das neue europäische Zollrecht, Ad Legendum 3/2016, S. 263-267.
- Möllenhoff, Ulrich*, Prozessumstellungen durch UZK, Teil 1: Einkauf und Wareneingang, AW-Prax 2016, S. 209-213.
- Möller, Thomas*, Zollrecht und Einfuhrumsatzsteuer, AW-Prax 1998, S. 193-198.
- Möller, Thomas*, Europäisches Strafrecht und Zollstrafrecht, ZfZ 2011, S. 39-42.
- Möller, Thomas*, Zollschnuldrechtliche Erlöschenstatbestände versus Sanktionen nach dem Unionszollkodex in: Koszinowski (Hrsg.), Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel, Tagungsband des 26. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 26. und 27. Juni 2014 in Esslingen, 2015.
- Möller, Thomas/Retemeyer, Alexander*, Nationale Zollsanktionen sollen harmonisiert werden, Europäisierung der deutschen Zollordnungswidrigkeiten?, AW-Prax 2014, S. 99-105.
- Möller, Thomas/Retemeyer, Alexander*, Schutz der finanziellen Interessen der EU – Vorschlag für strafrechtliche Sanktionen, Steht deutsches Zollstrafrecht vor Änderungen?, AW-Prax 2014, S. 174-176.
- Möller, Thomas/Retemeyer, Alexander*, 20. Kapitel, A. Zölle in: Adick/Bülte (Hrsg.), Fiskalstrafrecht, Straftaten gegen staatliche Vermögenswerte, 2015.
- Möller, Thomas/Retemeyer, Alexander*, Artikel 42 Unionszollkodex – Eine neue Epoche für das Zollstrafrecht?, ZfZ 2016, S. 236-240.

- Montag, Claudia/Köthe, Grit*, Entzug einer zum Versand angemeldeten, aber nicht versandten Ware aus zollamtlicher Überwachung?, Anmerkung zum BFH Beschluss v. 11.12.2012, VII R 3/12, ZfZ 2013, S. 219-222.
- Müller, Walter*, Der Deutsche Zollverein (1834 bis 1871), ZfZ 1991, S. 268-270.
- Müller, Walter*, Die Zollpolitik der deutschen Bundesstaaten nach dem Wiener Kongreß (1814/1815) bis zur Gründung des Deutschen Zollvereins (1834), ZfZ 1991, S. 59-60.
- Müller-Eiselt, Klaus Peter*, Die Entstehung der Zollschild bei Verstoß gegen Verfahrensvorschriften nach dem Zollkodex – Das Zollschildrecht auf dem Irrweg zu einem Sanktionszollrecht?, ZfZ 2001, S. 398-402.
- Müller-Eiselt, Klaus Peter*, Entstehung der Zollschild durch Entziehung, Urteil vom 20. Juli 2004, VII R 99/00, Anmerkung, Höchstrichterliche Finanzrechtssprechung 2004, S. 1242-1245.
- Müller-Eiselt, Klaus Peter*, Probleme bei der Umsetzung der jüngeren EuGH-Rechtsprechung zum Zollschildrecht, ZfZ 2006, S. 218-223.
- Müller-Eiselt, Klaus Peter*, Die Rechtsprechung des EuGH zur Zollschild in: Gellert (Hrsg.), 40 Jahre Zollunion in Europa, Tagungsband des 20. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 5. und 6. Juni in Luxemburg, 2008.
- Müller-Eiselt, Klaus Peter/Vonderbank, Stefan* (Hrsg.), EG-Zollrecht, Zollkodex/Zollwert, Loseblatt, Band 5.
- Olbertz, Frank Florian*, Grundsätze des Wirtschaftszollrechts, ZfZ 1972, S. 198-201.
- Olbertz, Frank Florian*, Gemeinschaftliches Zollrecht, ZfZ 1980, S. 2-7.
- Olbertz, Frank Florian*, Kein Zoll bei unerlaubter Einfuhr von Betäubungsmitteln – Anmerkung 1, ZfZ 1983, S. 11.
- Olbertz, Frank Florian*, Keine Abgabentstehung für verbortwidrig eingeführte oder vertriebene Erzeugnisse?, Betrachtung zur einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, ZfZ 1992, S. 195-199.
- Olbrich, Volker*, Die Zollschild bei „bloßer“ Nichtstellung im Versandverfahren, Zugleich Anmerkung zu dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs im Fall Honeywell, ZfZ 2006, S. 116-121.

- Oncken, Herrmann/Saemisch, Friedrich* (Hrsg.), Vorgeschichte und Begründung des Deutschen Zollvereins, 1815-1834, Akten der Staaten des Deutschen Bundes und der europäischen Mächte, Band III, 1934.
- Ovie, Talke*, Das Europäische Zollrecht, Teil 1: Zollbegriff, Zolltheorien, Rechtsgrundlagen, Zollkodex (Allgemeine Regeln), AW-Prax 2007, S. 343-348.
- Ovie, Talke*, Das Europäische Zollrecht, Teil 2: Zollkodex (Verfahrensrecht), AW-Prax 2007, S. 385-390.
- Palandt* (Hrsg.), Bürgerliches Gesetzbuch, 73. Aufl., 2014.
- Pampel, Gunnar*, Rechtsnatur und Rechtswirkungen von Mitteilungen der Kommission im europäischen Wettbewerbsrecht, EuZW 2005, S. 11-13.
- Pausch, Alfons*, Woher der Zoll Europas kam, ZfZ 1974, S. 201-204.
- Pistotnig, Wilhelm*, Wann erlischt die Zollsschuld beim vorschriftswidrigen Verbringen?, AW-Prax 2009, S. 305-307.
- Prieß, Hans-Joachim/Niestedt, Marian*, 10 Jahre Zollkodex, 10 Jahre (un)einheitliche Rechtsanwendung im Zollrecht in Europa, Teil 1, AW-Prax 2004, S. 295-301.
- Rau, Günter/Dürrwächter, Erich* (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt.
- Reiche, Klaus*, Zollrechtliche Pflichtverletzung und EUSt, Finanzgericht Hamburg zur EUSt-Entstehung bei unregelmäßigen Zollschulden, AW-Prax 2011, S. 83-86.
- Reiß, Wolfram/Kraeusel, Jörg/Langer, Michael* (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz, Loseblatt.
- Reuter, Andrea*, Möglichkeiten und Grenzen einer „erweiterten“ Anwendung des Art. 202 Abs. 1 Zollkodex, AW-Prax 2002, S. 345-347.
- Reuter, Andrea*, Verwaltungsstrafen im modernisierten Zollkodex?, AW-Prax 2005, S. 117-118.
- Reuter, Andrea*, Modernisierung des Modernisierten Zollkodex, ZfZ 2012, S. 147-150.
- Ricardo, David*, On the Principles of Political Economy and Taxation, London, 1817.
- Rose, Klaus*, Zölle II: Geschichte in: Albers (Hrsg.), Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, 9. Band, 1982.

- Rose, Klaus/Wieland, Joachim*, Zölle in: Görres-Gesellschaft (Hrsg.), Staatslexikon, Recht – Wirtschaft – Gesellschaft, 1989.
- Roth, Katja*, Versäumung der Gestellungsfrist als Entziehen aus zollamtlicher Überwachung?, Anmerkung, ZfZ 2014, S. 224-225.
- Roth, Katja*, Zollschuldentstehung durch Entziehung aus zollamtlicher Überwachung, Anmerkung, ZfZ 2014, S. 280.
- Rüsken, Reinhart*, Wann erlischt die Zollschuld infolge Beschlagnahme und Einziehung von Schmuggelware?, Teil II, ZfZ 2007, S. 202-205.
- Rüsken, Reinhart*, Wann sind Waren dem Zollversand „entzogen“? in: Fischer/Mellinghoff (Hrsg.), Festgabe für Heinrich List zum 100. Geburtstag am 15. März 2015, 2015.
- Schädel, Walter*, Kann eine Zollschuld allein durch Verletzung von Ordnungsvorschriften entstehen? Kann das Strafcharakter haben?, II. Teil, ZfZ 1968, S. 257-259.
- Scheller, Peter*, Anmerkung zum EuGH, Urt. v. 2.6.2016 – Rs. C-226/14 und C-228/14 – Eurogate Distribution GmbH und DHL Hub Leipzig GmbH, UR 2016, S. 564-567.
- Schmidt, Jochen/Tervooren, Michael*, Zollrecht in China, Teil 1, AW-Prax 2007, S. 296-299.
- Schmidt, Jochen/Tervooren, Michael*, Zollrecht in China, Teil 2, AW-Prax 2007, S. 328-331.
- Scholz, Stephan*, 20 Jahre Binnenmarkt – Fortschritt oder Stagnation?, Bericht über den 25. Europäischen Zollrechtstag in Bonn, ZfZ 2013, S. 206-209.
- Schönke, Adolf/Schröder, Horst* (Hrsg.), Strafgesetzbuch, 30. Aufl., 2019.
- Schrömbges, Ulrich*, Einfuhrumsatzsteuer ohne Einfuhr?, Zugleich eine Besprechung des EuGH-Urteils vom 29.4.2010, C-230/08, ZfZ 2010, S. 313-318.
- Schrömbges, Ulrich*, Zoll/Umsatzsteuer, FG Hamburg zur Entstehung einer EUSt bei Unregelmäßigkeiten nach Art. 204 ZK, AW-Prax 2014, S. 219-222.
- Schrömbges, Ulrich*, EUSt bei Gefahr einer Einfuhr?, AW-Prax 2018, S. 166-169.
- Schrömbges, Ulrich*, Die neue Rechtsprechung des EuGH zum Einfuhrumsatzsteuerrecht, MwStR 2019, S. 133-144.
- Schrömbges, Ulrich/Gesinn, Jöran/Hannl, Karl*, Einige Bemerkungen zum Zollschuldrecht des UZK, ZfZ 2016, S. 156-166.

- Schrömbges, Ulrich/Lux, Michael*, Neudefinition der umsatzsteuerlichen Einfuhr, AW-Prax 2017, S. 301-306.
- Schrömbges, Ulrich/Lux, Michael/Hannl, Karl*, Keine „Automatik“ mehr zwischen Zoll- und EUSt-Schuld, AW-Prax 2016, S. 328-334.
- Schröter, Helmuth/Jakob, Thinam/Klotz, Robert/Mederer, Wolfgang* (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht, 2. Aufl., 2014.
- Schulmeister, Frauke*, Verletzte Abrechnungspflicht bzw. verspätet abgelieferte Bestandsaufzeichnungen, EuGH nimmt Pflichtverletzungen mit der Folge der Zollschuldentstehung an, AW-Prax 2013, S. 87-89.
- Schultze, Jochen/Zitzmann, Monika*, EG-Zollgesetzgebung im Widerspruch zum Wirtschaftszollgedanken?, Verzollung nachweislich wiederausgeführter Drittlandswaren entspricht nicht dem Wesen des Wirtschaftszolls, ZfZ 2002, S. 151-153.
- Schulz, Theodor/Zimmermann, Richard* (Hrsg.), Der Veredelungsverkehr, Band 1, Loseblatt.
- Schulze, Reiner/Zuleeg, Manfred/Kadelbach, Stefan* (Hrsg.), Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 5. Aufl., 2015.
- Schwarz, Otfried/Wockenfoth, Kurt* (Hrsg.), Zollrecht, Loseblatt.
- Schwarz, Otfried/Wockenfoth, Kurt* (Hrsg.), Zollrecht, Unionszollkodex, Loseblatt.
- Schwarze, Jürgen*, Soft Law im Recht der Europäischen Union, Europarecht 2011, S. 3-18.
- Seligman, Edwin*, Essays in Taxation, New York, 1895.
- Sellnick, Paul*, Was der Kaufmann vom Zoll wissen muß, 1957.
- Sicken, Claudia*, Das Zollschuldrecht im modernisierten Zollkodex, Zur Anwendung des modernisierten Zollkodex im Jahr 2013, AW-Prax 2011, S. 331-336.
- Siegert, Erich*, Zölle in: Gerloff/Neumark (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Band 2, 1956.
- Smith, Adam*, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, Vol. 1, London, 1776a.
- Smith, Adam*, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, Vol. 2, London, 1776b.

- Sonnefeld, Axel*, Verbindlichkeit der Leitlinien der Kommission, AW-Prax 2008, S. 476-477.
- Springer Fachmedien Wiesbaden* (Hrsg.), Kompakt-Lexikon Wirtschaftstheorie, 2013.
- Steinrücken, Torsten*, Wirtschaftsförderung und Standortpolitik, Eine Einführung in die Ökonomik unternehmensorientierter Wirtschaftspolitik, 2011.
- Stelkens, Paul/Bonk, Heinz Joachim/Sachs, Michael* (Hrsg.), Verwaltungsverfahrensgesetz, 9. Aufl., 2018.
- Stiehle, Hans-Joachim*, Zollschuldentstehung und -erhebung im Versandverfahren, EuGH Urteil vom 20. Januar 2005, AW-Prax 2005, S. 258-259.
- Stiehle, Hans-Joachim/Gornik, Jens-Uwe*, Das neue russische Zollrecht, Russlands Zollrecht in der Entwicklung und gegenwärtigen Ausprägung, Teil 3, AW-Prax 2006, S. 105-109.
- Strein, Rudolf* (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl., 2018.
- Stiwe, Richard*, Der EuGH und der Wirtschaftszollgedanke, – zugleich eine Suche nach Sachgerechtigkeit im Zollschooldrecht –, AW-Prax 2004, S. 311-312.
- Stiwe, Richard*, Die zollrechtliche Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und des Gerichts erster Instanz aus dem Jahre 2004, ZfZ 2005, S. 146-154.
- Summersberger, Walter*, Zum Begriff des „Vernichtens“ einer Ware, AW-Prax 2006, S. 342-344.
- Summersberger, Walter*, Die Einfuhrumsatzsteuer – Bedeutung und Wesen in: Achatz/Summersberger/Tumpel (Hrsg.), Umsatzsteuer und Zoll, 2013.
- Summersberger, Walter*, Gibt es eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerrecht?, Grundsätze eines Wirtschaftszollgedankens aus historischer und aktueller Sicht in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger (Hrsg.), Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, Festschrift für Michael Tanzer, 2014.
- Summersberger, Walter*, Zölle in: Doralt/Ruppe (Hrsg.), Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, 2014.
- Summersberger, Walter*, Kultur – einige Gedanken in: Summersberger/Merz/Jatzke/Achatz (Hrsg.), Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll im 21. Jahrhundert, Festschrift für Hans-Michael Wolfgang zum 65. Geburtstag, 2018.

- Summersberger, Walter/Merz, Matthias/Jatzke, Harald/Achatz, Markus* (Hrsg.), Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll im 21. Jahrhundert, Festschrift für Hans-Michael Wolffgang zum 65. Geburtstag, 2018.
- Terra, Ben*, Community Customs Law, A Guide to the Customs Rules on Trade between the (enlarged) EU and Third Countries, Vol. 1, 1995.
- Terra, Ben*, Community Customs Law, A Guide to the Customs Rules on Trade between the (enlarged) EU and Third Countries, Vol. 2, 1995.
- Traub, Thomas*, Zollschuldentstehung im Versandverfahren, EuGH zur Entstehung einer Zollschuld durch Entziehen der Ware bei nicht ordnungsgemäßer Beendigung des Versandverfahrens, AW-Prax 2016, S. 142-144.
- Trennt, Matthias*, Das Erlöschen von Zollschulden, Die Regelungen zum Erlöschen von Zollschulden nach dem Unionszollkodex – Auswirkungen und Möglichkeiten für Wirtschaftsbeteiligte, AW-Prax 2016, S. 229-234.
- Truel, Catherine/Maganaris, Emmanuel*, Breaking the code: the impact of the Union Customs Code on international transactions, WCJ Vol. 9, No. 2, S. 12-23.
- Uhte, Dorothea*, Datenlieferant als Zollschuldner, EuGH zum Zollschuldner nach Art. 201 Abs. 3 Uabs. 2 ZK, AW-Prax 2018, S. 208-211.
- van Calker, Wilhelm* (Hrsg.), Staatsrechtliche Abhandlungen, Festgabe für Paul Laband zum fünfzigsten Jahrestage der Doktor-Promotion, Band 1, 1908.
- van den Bossche, Peter/Zdouc, Werner*, The Law and Policy of the World Trade Organization, Texts, Cases and Materials, 4. Aufl., 2017.
- van Suntum, Ulrich*, Die unsichtbare Hand, Ökonomisches Denken gestern und heute, 5. Aufl., 2013.
- Wäger, Christoph*, Einfuhrzolltatbestände und zentrale Zollabwicklung nach dem Entwurf für einen modernisierten Zollkodex, ZfZ 2008, S. 121-214.
- Weber, Klaus* (Hrsg.), Rechtswörterbuch, 2014.
- Weerth, Carsten*, Europäische Rechtsquellen des Zollrechts, Erörterung des rechtlichen Status der „Leitlinien“ für Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung, AW-Prax 2002, S. 102-105.
- Weerth, Carsten*, Das Zollstrafrecht und Zollordnungswidrigkeiten der EU-27 – ein Vergleich der unterschiedlichen Sanktionierung und ein Ausblick auf den MZK, ZfZ 2012, S. 173-180.

- Weiß, Thomas* (Hrsg.), „Bewegte Welt“ – Handel in stürmischen Zeiten, Tagungsband des 29. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 29. und 30. Juni 2017 in Bremen, 2017.
- Witte, Peter*, Die Zollschuldverordnung, Zwischenbilanz nach einem Jahr Anwendbarkeit, Teil 1, ZfZ 1990, S. 2-9.
- Witte, Peter*, Die Zollschuldverordnung, Zwischenbilanz nach einem Jahr Anwendbarkeit, Teil 2, ZfZ 1990, S. 34-37.
- Witte, Peter*, Das Neue am Zollkodex der Gemeinschaft, ZfZ 1993, S. 162-169.
- Witte, Peter*, Überführung in den freien Verkehr trotz Überschreitung der Anmeldefrist bei Zahlung einer zusätzlichen Gebühr, AW-Prax 1996, S. 58-60.
- Witte, Peter*, Zollfreiheit auch bei Verfehlungen, Zum neuen Art. 212a Zollkodex, AW-Prax 1997, S. 188-189.
- Witte, Peter*, Zweierlei Zollschuld, Wie subjektive Elemente die Zollschuld beeinflussen, DStZ 1998, S. 97-102.
- Witte, Peter*, Viele Fragen zur Zollschuld, AW-Prax 1999, S. 25-26.
- Witte, Peter*, Die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr, Zollverfahren und Zollschandentstehung, AW-Prax 2000, S. 190-193.
- Witte, Peter*, Einfuhrzollschuld beim Entfernen angemeldeter Waren, Vorlagebeschluss des FG Bremen zu grundlegenden Fragen des Zollschandrechts, AW-Prax 2000, S. 146-147.
- Witte, Peter*, EuGH zu grundlegenden Fragen des Zollschandrechts, AW-Prax 2000, S. 402-404.
- Witte, Peter*, Zollschand bei Missachtung der Verwahrungsfrist, Folgerungen aus dem Urteil des EuGH vom 11. November 1999, C-48/99, ZfZ 2000, S. 74-76.
- Witte, Peter*, Zollschand bei Wiederausfuhr aus dem Zolllager, Vorlagebeschluss des BFH zum Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung, AW-Prax 2002, S. 111-113.
- Witte, Peter*, Entwicklung des Allgemeinen Zollrechts im Jahr 2002, RIW 2003, S. 373-380.
- Witte, Peter*, Beteiligte als Zollschandner, AW-Prax 2005, S. 300-302.
- Witte, Peter*, Zollschand nach dem modernisierten Zollkodex, Die wesentlichen Neuerungen bei der Einfuhrzollschuld, AW-Prax 2008, S. 325-329.

- Witte, Peter*, Ausfuhrcodierung nach aktiver Veredelung, AW-Prax 2010, S. 271-276.
- Witte, Peter*, Zollschuld bei verspäteter Abrechnung der aV?, BFH-Vorlage an den EuGH vom 30.03.2010, AW-Prax 2010, S. 407-409.
- Witte, Peter*, Der neue Zollkodex der EU, AW-Prax 2012, S. 125-128.
- Witte, Peter*, Der Unionszollkodex, Ein systematischer Überblick, AW-Prax 2013, S. 373-379.
- Witte, Peter*, Es ist soweit – Der Unionszollkodex ist verabschiedet, AW-Prax 2013, S. 299.
- Witte, Peter*, Raub von Waren aus dem Zolllager, Zur Anwendung des Art. 206 ZK, AW-Prax 2013, S. 391-394.
- Witte, Peter* (Hrsg.), Zollkodex, 6. Aufl., 2013.
- Witte, Peter*, Versand ohne Ware, Entzug einer zum Versandverfahren überlassenen, aber nicht versandten Ware aus der zollamtlichen Überwachung, AW-Prax 2014, S. 55-58.
- Witte, Peter*, Zollschuld versus Sanktion, AW-Prax 2014, S. 197.
- Witte, Peter*, Zollschuldrechtliche Erlöschenstatbestände nach dem Unionszollkodex, Ein systematischer Überblick bei Zollschulden wegen Verfehlungen, AW-Prax 2014, S. 229-232.
- Witte, Peter*, Zoll und EUST im Versandverfahren, EuGH zu Art. 203 ZK und 204 ZK und Vorsteuerabzug der EUST, AW-Prax 2015, S. 302-306.
- Witte, Peter*, Zollschuldrechtliche Erlöschenstatbestände nach dem Unionszollkodex in: Koszinowski (Hrsg.), Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel, Tagungsband des 26. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 26. und 27. Juni 2014 in Esslingen, 2015.
- Witte, Peter* (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 7. Aufl., 2018.
- Witte, Peter*, Art. 212a ZK auch bei Antidumping- und Ausgleichszollbefreiungen?, Schlussanträge des Generalanwalts, AW-Prax 2019, S. 249-254.
- Witte, Peter/Halla-Heißen, Isabell*, Zollverfahren und sonstige zollrechtliche Bestimmungen, Ein systematischer Überblick über die zollrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, Teil 1, AW-Prax 1996, S. 431-434.
- Witte, Peter/Halla-Heißen, Isabell*, Zollverfahren und sonstige zollrechtliche Bestimmungen, Teil 2, AW-Prax 1997, S. 31-34.

- Witte, Peter/Henke, Reginhard/Kammerzell, Nadja* (Hrsg.), *Der Unionszollkodex (UZK)*, 2. Aufl., 2014.
- Witte, Peter/Henke, Reginhard/Kammerzell, Nadja* (Hrsg.), *Der Unionszollkodex (UZK)*, 3. Aufl., 2017.
- Witte, Peter/Sieben, Manuel/Wemmer, Benedikt*, Erlöschen der Zollschuld nach Art. 124 (1) Buchst. h UZK, Zur Neufassung der Regelung und der Befugnisübertragung nach Art. 126 UZK, *AW-Prax* 2019, S. 209-214.
- Witte, Peter/Wolffgang, Hans-Michael* (Hrsg.), *Lehrbuch des Europäischen Zollrechts*, 7. Aufl., 2012.
- Witte, Peter/Wolffgang, Hans-Michael* (Hrsg.), *Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union*, 9. Aufl., 2018.
- Wolffgang, Hans-Michael*, Emerging Issues in European Customs Law, *WCJ* Vol. 1, No. 1, S. 3-10.
- Wolffgang, Hans-Michael*, Grundregeln globalen Zolls in Kraft, *AW-Prax*, S. 45.
- Wolffgang, Hans-Michael*, Dienstanweisungen aus Brüssel?, *AW-Prax* 2002, S. 81.
- Wolffgang, Hans-Michael*, Sanktionen im MCC, *AW-Prax* 2007, S. 179.
- Wolffgang, Hans-Michael*, Zollunion und eGovernment, *AW-Prax* 2009, S. 73.
- Wolffgang, Hans-Michael*, Handelspolitischer Zoll, *AW-Prax* 2011, S. 255.
- Wolffgang, Hans-Michael*, Harmonisierung der Sanktionen in der Zollunion, *AW-Prax* 2014, S. 1.
- Wolffgang, Hans-Michael*, Das neue Zollrecht der EU: Enttäuschung und Hoffnung, *DB* 2015, S. M5.
- Wolffgang, Hans-Michael*, Einfuhrumsatzsteuerschuld: Abhängig von der Zollschuld?, *UR* 2017, S. 845-852.
- Wolffgang, Hans-Michael/Felderhoff, Kai Henning*, Zum nachträglichen Erlöschen der Zollschuld, Ist Art. 124 UZK auf vor dem 1. Mai 2016 entstandene und zu diesem Zeitpunkt noch nicht erloschene Zollschulden anwendbar?, *AW-Prax* 2016, S. 337-341.
- Wolffgang, Hans-Michael/Fischer-Zach, Ota*, Die revidierte Kyoto-Konvention von 1999 – Teil 1, *ZfZ* 2003, S. 84-87.

- Wolffgang, Hans-Michael/Fischer-Zach, Ota*, Die revidierte Kyoto-Konvention von 1999 – Teil 2, *ZfZ* 2003, S. 114-123.
- Wolffgang, Hans-Michael/Harden, Kerstin*, The new European customs law, *WCJ* Vol. 10, No. 1, S. 3-16.
- Wolffgang, Hans-Michael/Harden, Kerstin/Verhorst, Annika*, Bisherige EuGH-Zollrechtsprechung im Licht des UZK, Eine Analyse ausgewählter EuGH-Entscheidungen zum Zollkodex in Bezug auf ihre Übertragbarkeit auf den Unionszollkodex (Teil 1), *ZfZ* 2018, S. 2-14.
- Wolffgang, Hans-Michael/Harden, Kerstin/Verhorst, Annika*, Bisherige EuGH-Zollrechtsprechung im Licht des UZK, Eine Analyse ausgewählter EuGH-Entscheidungen zum Zollkodex in Bezug auf ihre Übertragbarkeit auf den Unionszollkodex (Teil 2), *ZfZ* 2018, S. 26-31.
- Zeilinger, Anton*, Der Unionszollkodex – des Kaisers neue Kleider, *ZfZ* 2013, S. 141-145.
- Zeilinger, Anton*, Mehrwertsteuer und Unionszollkodex in: Achatz/Summersberger/Tumpel (Hrsg.), *Umsatzsteuer und Zoll*, 2013.
- Zitzmann, Monika/Fahje, Arne*, Zollrecht in Japan, Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Berater 2006, S. 455-461.
- Zitzmann, Monika/Masorsky, Kay*, Zollverfahren und Zollschild, Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung trotz Zollschildentstehung anders als nach Art. 203 ZK?, *AW-Prax* 2001, S. 188-191.

Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
a.A.	andere(r) Ansicht
a.F.	alte Fassung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Anstr.	Anstrich
AO	Abgabenordnung
Aufl.	Auflage
AWG	Außenwirtschaftsgesetz
AW-Prax	Außenwirtschaftliche Praxis (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des BVerfG
bzw.	beziehungsweise
CCA 1876	Customs Consolidation Act 1876 (United Kingdom)
Cl.	Clause/Artikel
COM	Legislativvorschläge und sonstige Mitteilungen der Europäischen Kommission
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DeIVO	Delegierte Verordnung
DHL	Deutscher Paket- und Brief-Express-Dienst (Dalsey, Hillblom, Lynn)
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DV	Dienstvorschrift (früher DA = Dienstanweisung)
DVO	Durchführungsverordnung
ECLI	European Case Law Identifier

EFA	Europäisches Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll
EG	Europäische Gemeinschaft(en)
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
Euratom	Europäische Atomgemeinschaft
EUSt	Einfuhrumsatzsteuer
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
f., ff.	folgende(r)
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade/Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GTaCJ	Global Trade and Customs Journal (Zeitschrift)
GZD	Generalzolldirektion
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
Hrsg.	Herausgeber
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IAVZ	Internationales Abkommen zur Vereinfachung der Zollförmlichkeiten
InsO	Insolvenzordnung
jur.	juristisch
Kap.	Kapitel
Ltd.	Limited
MwStR	Mehrwertsteuerrecht (Zeitschrift)

MZK	Modernisierter Zollkodex
No.	Number
Nr(n).	Nummer(n)
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
PrZG 1818	Preußisches Zollgesetz von 1818
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RKK	Revidierte Kyoto-Konvention
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer(n)
Rs.	Rechtssache
RZZ	Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens (Brüsseler Zollrat)
S.	Seite(n), Satz
StGB	Strafgesetzbuch
TAXUD	Taxation and Customs Union Directorate-General
u. a.	unter anderem
UAbs.	Unterabsatz
ÜAD	Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VI des All- gemeinen Zoll- und Handelsabkommens 1994
ÜDeI VO	Delegierte Übergangsverordnung
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
Urt.	Urteil
UZK	Unionszollkodex
UZK-DeI VO	Delegierte Verordnung zum UZK
UZK-DVO	Durchführungsverordnung zum UZK
UZK-ÜDeI VO	Delegierte Übergangsverordnung zum UZK
v.	vom/von
v. a.	vor allem
Var.	Variante
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
Vol.	Volume
VSF	Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung
VZG 1836	Vereinszollgesetz von 1836
VZG 1869	Vereinszollgesetz von 1869

WCJ	World Customs Journal (Zeitschrift)
WCO	World Customs Organization/Weltzollorganisation
WTO	World Trade Organization/Welthandelsorganisation
z.B.	zum Beispiel
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZG 1939	Zollgesetz von 1939
ZG 1961	Zollgesetz von 1961
ZgS	Zeitschrift für die Gesamte Staatswissenschaft
Ziff.	Ziffer
ZK	Zollkodex
ZK-DVO	Durchführungsverordnung zum ZK
ZollbefrVO	Zollbefreiungsverordnung
ZollV	Zollverordnung
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz

1. Teil: Thematische Einführung, Zielsetzung und Vorgehen

A. Einleitung

Das europäische Zollrecht hat sich in den letzten Jahren einem stetigen Wandel unterzogen. Das vormals geltende Zollrecht von 1992 in Form des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK)¹ und dessen Durchführungsverordnung (ZK-DVO)² musste aufgrund veränderter wirtschaftlicher, politischer und gesellschaftlicher Rahmenbedingungen reformiert werden.³ Das Ausmaß des Anpassungsbedürfnisses war so groß, dass ein neues Regelwerk in Form des Modernisierten Zollkodex (MZK)⁴ geschaffen wurde. Allerdings kam das nach dem MZK vorgesehene Zollrecht nie in der Praxis zur Anwendung, da es bereits vor seiner vollständigen Anwendbarkeit wieder reformbedürftig wurde. Grund hierfür waren vor allem die im Zuge des Vertrags von Lissabon eingeführten Neuerungen und Umgestaltungen des unionalen Primärrechts.⁵ Diese und auch die nicht einhaltbare Umsetzung der im MZK vorgesehenen elektronischen Verfahren machten eine

-
- 1 Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EWG Nr. L 302/1 [zitiert als „Art. xx ZK“].
 - 2 Zollkodex-Durchführungsverordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EWG Nr. L 253/1 [zitiert als „Art. xx ZK-DVO“].
 - 3 Zu den Beweggründen für die Reform u.a. *Prieß/Stein* in: Witte (Hrsg.), *UZK, Zollkodex der Union*, 2018, Vor Art. 1 UZK, Rn. 2ff.; *Lux* in: Dorsch (Hrsg.), *Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs*, Loseblatt, Einführung Zollkodex der Union (UZK), Rn. 1ff. [Stand: März 2014]; *Wolfgang/Harden*, *The new European customs law*, WCJ Vol. 10, No. 1, 3 (3f.); *Möllenhoff*, *Das neue europäische Zollrecht*, Ad Legendum 3/2016, 263 (264); *Witte/Henkel/Kammerzell*, *Der Unionszollkodex (UZK)*, 3. Aufl., 2017, S. 26ff.; *Lux/Larrieu*, *Der Vorschlag für einen Modernisierten Zollkodex, Teil I*, ZfZ 2006, 301 (302ff.).
 - 4 Verordnung (EG) Nr. 450/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. April 2008 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaft (Modernisierter Zollkodex), ABl. EU Nr. L 145/1.
 - 5 Vgl. 2. Erwägungsgrund der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. EU Nr. L 269/1 [zitiert als „Art. xx UZK“]; ausführlich zu dieser Thematik *Fuchs*, *Modernisierter Zollkodex und Komitologie*, ZfZ 2011, 281 (281ff.); *Bernstorff*, *Das neue EU-Zollrecht* 2016, RIW 2015, 777 (777f.).

erneute Neuauflage des Zollrechts unumgänglich, um dieses an die wirtschaftliche und rechtliche Realität anzupassen.⁶

Aufgrund der Tatsache, dass der MZK bereits bei seinem Inkrafttreten als überholt galt, wurde eine Neufassung des Zollrechts angestrebt.⁷ Diese trat schließlich mit dem Zollkodex der Union (UZK)⁸ am 30. Oktober 2013 in Kraft. Seit dem 1. Mai 2016 ist dieser Unionszollkodex in der Europäischen Union (EU) anwendbar. Ergänzt wird der UZK durch zwei weitere Verordnungen, die sogenannte Delegierte Verordnung (UZK-DelVO)⁹ und die Durchführungsverordnung (UZK-DVO)¹⁰. Regelungen, die einen möglichst reibungslosen Übergang von altem zu neuem Zollrecht für die Praxis und deren IT-Systeme und Datenbanken ermöglichen sollen, sind in einer Übergangsverordnung (UZK-ÜDelVO)¹¹ geregelt.

Der Unionszollkodex bringt im Vergleich zum vormaligen Zollrecht beachtliche Umgestaltungen und Veränderungen mit sich. Diese sind sowohl struktureller als

6 *Witte* in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Einführung, Rn. 25f.; *Lyons*, EU Customs Law, 3. Aufl., 2018, S. 120f.; *Lux* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex der Union (UZK), Rn. 6f. [Stand: März 2014]; *Looks/Dersch*, Reform des Zollrechts der Europäischen Union – das bringt der neue Unionszollkodex, DStR 2016, 1185 (1185f.); *Zeilinger*, Der Unionszollkodex – des Kaisers neue Kleider, ZfZ 2013, 141 (142f.); *Witte*, Der neue Zollkodex der EU, AW-Prax 2012, 125 (125f.).

7 Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Europäischen Union (Neufassung) v. 20.2.2012, COM (2012) 64 final, 2012/0027 COD.

8 Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. EU Nr. L 269/1 [zitiert als „Art. xx UZK“].

9 Delegierte Verordnung (EU) Nr. 2015/2446 der Kommission vom 28. Juli 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. EU Nr. L 343/1, zuletzt geändert und berichtigt durch die Verordnung (EU) Nr. 2018/1063 der Kommission vom 16. Mai 2018, ABl. EU Nr. L 192/1 [zitiert als „Art. xx UZK-DelVO“].

10 Durchführungsverordnung (EU) 2015/2447 der Kommission vom 24. November 2015 mit Einzelheiten der Umsetzung von Bestimmungen der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. EU Nr. L 343/558 [zitiert als „Art. xx UZK-DVO“].

11 Delegierte Verordnung (EU) 2016/341 der Kommission vom 17. Dezember 2015 zur Ergänzung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates hinsichtlich der Übergangsbestimmungen für bestimmte Vorschriften des Zollkodex der Union, für den Fall, dass die entsprechenden elektronischen Systeme noch nicht betriebsbereit sind, und zur Änderung der Delegierten Verordnung (EU) 2015/2446, ABl. EU Nr. L 69/1 [zitiert als „Art. xx UZK-ÜDelVO“].

auch inhaltlicher Natur. Der Bereich, der infolge der Reform des Zollrechts wohl die meisten und bedeutendsten Veränderungen erfahren hat, ist jener des Zollsschuldrechts. So sind innerhalb dieser zollrechtlichen Regelungen wesentliche Umgestaltungen vollzogen worden, um das Zollsschuldrecht kohärenter und einheitlicher zu gestalten. Denn gerade dieser Regelungsbereich des Zollrechts war in der Vergangenheit in der Praxis von Unsicherheiten geprägt, was durch zahlreiche Kontroversen und eine Vielzahl gerichtlicher Verfahren auf nationaler und europäischer Ebene verdeutlicht wird. Das Zusammenspiel von zollschuldrechtlichen Entstehungs- und Erlöschenstatbeständen sowie das grundlegende Verständnis, welches hinter dem Entstehen einer Zollschuld an sich steht, ist in diesem Kontext von zentraler Bedeutung und wird den Untersuchungsgang dieser Arbeit bestimmen und leiten.

B. Zielsetzung und Leitfrage

Ziel dieser Arbeit ist es, das Zollsschuldrecht des UZK in Form der zollschuldrechtlichen Entstehungs- und Erlöschenstatbestände zu analysieren und eingehend zu untersuchen. Dabei sollen unter anderem die Entstehungsgeschichte des Art. 124 UZK sowie die bisherige Rechtsprechung in diesem Bereich berücksichtigt werden. Weiterhin gilt es zu klären, welchen Ansatz die Entstehungs- und Erlöschenstatbestände nach dem UZK verfolgen und mit welchem zollschuldrechtlichen Verständnis sie im Einklang stehen. Der Schwerpunkt wird in diesem Zusammenhang auf dem Konzept und Verständnis des Wirtschaftszolls liegen, welcher als Maßstab an die neuen unionszollrechtlichen Regelungen angelegt werden soll.

Zentrale Leitfrage dieser Arbeit ist daher, ob die zollschuldrechtlichen Entstehungs- und Erlöschenstatbestände des UZK mit dem Wirtschaftszollgedanken vereinbar sind. Interessant ist in diesem Zusammenhang vor allem, ob die Tatbestände in der Form wie sie im UZK auftauchen in jeder Hinsicht mit dem Wirtschaftszollgedanken im Einklang stehen und welche anderen rechtlich relevanten Probleme und Herausforderungen sich für die Praxis in diesem Kontext ergeben. Damit eng verknüpft ist die zu klärende Frage, ob Art. 124 UZK eher darauf ausgerichtet ist Einnahmen für die Union zu generieren oder, ob man ihm Wirtschaftsfreundlichkeit attestieren kann. Nachdem diese Analyse vorgenommen

wurde, sollen (gegebenenfalls) Vorschläge gemacht werden, wie etwaige Probleme und Herausforderungen für die Wirtschaftsbeteiligten¹² oder Nichtübereinstimmungen mit dem Wirtschaftszollgedanken rechtlich gelöst bzw. gehandhabt werden könnten.

C. Gang der Untersuchung

Das Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, die rechtlichen Voraussetzungen und Rahmenbedingungen der zollrechtlichen Entstehungs- und Erlöschenstatbestände nach dem UZK zu untersuchen. Dabei soll der Frage nachgegangen werden, inwieweit das neue europäische Zollschuldrecht mit dem Gedanken des Wirtschaftszolls vereinbar ist und welche etwaigen Probleme sich im Rahmen dieser neuen Regelungen für die Praxis ergeben.

Die Untersuchung der Fragestellung erfolgt in sechs Schritten. Dabei umfasst der erste Teil der Arbeit eine thematische Einleitung, die neben Zielsetzung und Leitfrage der Arbeit den Wandel des europäischen Zollrechts und die Gründe für diesen Werdegang aufzeigt. Darauf folgt der zweite Teil der Arbeit, in welchem theoretische und rechtliche Grundlagen des europäischen Zollschuldrechts erörtert werden. Ziel dieses Abschnittes ist es in theoretischer Hinsicht den Begriff der Zollschuld zu definieren und denkbare Arten von Zollschulden sowie die verschiedenen Motive, die zur Entstehung der Zollschuld führen können, zu erläutern. Ferner werden verschiedene zolltheoretische Ansätze zum Zollschuldverständnis aufgezeigt. In rechtlicher Hinsicht werden die Grundlagen des Zollschuldrechts im Kontext von internationaler, europäischer und nationaler Ebene thematisiert. Etwaige wechselseitige Verhältnisse zu anderen Rechtsgebieten werden hier ebenfalls erörtert.

Der dritte Teil der Arbeit befasst sich im Speziellen mit dem zolltheoretischen Ansatz des Wirtschaftszollrechts. Ein Schwerpunkt wird dabei auf dem für die (moderne) Zolltheorie und auch für diese Arbeit wesentlichen Ansatz des sogenannten Wirtschaftszollgedankens liegen, der im Einzelnen hergeleitet und erläutert wird. Herkunft und Entwicklung des Wirtschaftszolls werden zunächst im Allgemeinen aufgezeigt. Dabei wird die Bedeutung des Konzepts in verschiedenen historischen Stadien, auf verschiedenen Wirkungsebenen und in verschiedenen rechtlichen Rahmenwerken untersucht. Darauf folgt eine Untersuchung be-

12 Der Begriff ist im Folgenden i.S.d. Art. 5 Nr. 5 UZK zu verstehen. Hiernach ist ein Wirtschaftsbeteiligter eine Person, die im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit mit Tätigkeiten befasst ist, die durch die zollrechtlichen Vorschriften abgedeckt sind.

züglich der zolltheoretischen Etablierung dieses Gedankens im deutschen und österreichischen Zollrecht und auch das moderne Verständnis dieses Konzepts im Kontext des europäischen Zollrechts wird beleuchtet. Weiterhin wird in diesem Zusammenhang der Terminus der Wirtschaftsfreundlichkeit erörtert. In einem nächsten Schritt wird die bisherige Bedeutung des Wirtschaftszollgedankens im europäischen Zollrecht detailliert untersucht. Schwerpunktmäßig wird an dieser Stelle die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) analysiert, um Schlüsse in Bezug auf die Relevanz dieses Gedankens für das Zollrecht zu ziehen und um etwaige Probleme in diesem Kontext aufzuzeigen.

Der vierte Teil hat eine rechtliche Analyse von Zollschuldentstehung und Erlöschen nach dem UZK zum Inhalt. Zunächst wird auf die Umgestaltung und die Reform der zollschuldrechtlichen Regelungen nach dem UZK eingegangen, ehe die verschiedenen zollschuldrechtlichen Entstehungstatbestände im Einzelnen untersucht werden. Im Rahmen der Untersuchung der neu gestalteten Erlöschensnorm nach dem UZK wird zuerst auf dessen Entstehungsgeschichte Bezug genommen, bevor die einzelnen Tatbestände erörtert und zum vormaligen Zollrecht des ZK kontrastiert werden. Rechtliche Probleme, die bei der Analyse der Erlöschensgründe aufkommen, werden ebenfalls behandelt und herausgearbeitet. Weitere wichtige Punkte dieser Untersuchung stellen die subjektiven Elemente des Art. 124 UZK dar, das Zusammenspiel von Zollschuld und Sanktion sowie andere Formen des „Erlöschens“ von Zollschulden.

Schließlich werden im fünften Teil dieser Arbeit Bewertungen und Auswirkungen der zollschuldrechtlichen Entstehungs- und Erlöschensstatbestände des UZK aufgezeigt. Dieser Teil der Arbeit bewertet zunächst auf Grundlage der ermittelten Ergebnisse die rechtliche Umsetzung der zollschuldrechtlichen Vorschriften. Wesentlicher Aspekt dieses Abschnitts ist die Bewertung der Vereinbarkeit der analysierten zollschuldrechtlichen Vorschriften mit dem Wirtschaftszollgedanken. Im Anschluss hieran werden Folgen und Konsequenzen, die sich aus der Analyse der zollschuldrechtlichen Vorschriften des UZK ergeben, differenziert besprochen. Zum einen werden die Auswirkungen für und auf die zollrechtliche Rechtsprechung des EuGH in diesem Bereich elaboriert und zum anderen werden die Folgen für die verschiedenen Beteiligten der zollrechtlichen Praxis differenziert aufgezeigt. Im Anschluss werden etwaige Perspektiven und Ansätze einer möglichen Neuregelung oder Verbesserung angesprochen. Im Rahmen des sechsten Teils werden die in der Arbeit ermittelten Ergebnisse schlussfolgernd zusammengefasst.

2. Teil: Theoretische und rechtliche Grundlagen des europäischen Zollschuldrechts

Das Konzept der Zollschuld geht auf eine lange Tradition zurück und verfolgt verschiedene Ziele und Leitlinien, denen unterschiedliche theoretische Konzeptionen zugrunde liegen. Aufgabe des zweiten Teils ist es, die dieser Arbeit zugrunde liegenden theoretischen und rechtlichen Grundlagen des europäischen Zollschuldrechts zu erörtern. Dabei werden zunächst erforderliche Begrifflichkeiten und Konzepte im Zusammenhang mit der Thematik definiert und erläutert (A.). Sodann werden wesentliche theoretische Ansätze zur Zollschuldentstehung erörtert und kontrastiert (B.), ehe die rechtliche Verankerung zollschuldrechtlicher Grundlagen sowie deren Verhältnis zu anderen Rechtsgebieten und zu anderen Rechtsordnungen geklärt wird (C.).

A. Theoretische Grundlagen

Das Konzept der Zollschuld ist ein essentieller Bestandteil eines jeden Zoll(schuld)rechts. Der Begriff beinhaltet den Wortbestandteil „Zoll“, welcher an sich bereits erhebliche theoretische und praktische Ab- und Eingrenzungsprobleme mit sich bringt. Eine allgemeingültige Definition oder Regelung des Begriffs der Zollschuld existiert auf internationaler Ebene bis heute nicht. Dabei ist es weniger der Begriff an sich, der problematisch ist, sondern vielmehr die damit verbundenen Anforderungen an die Etablierung weiterer zollschuldrechtlicher Regelungen. In theoretischer Hinsicht können im Rahmen der Zollschuld verschiedene Arten derselben differenziert werden. Damit in einem engen Zusammenhang stehend, sind die Motive für die Erhebung einer Zollschuld, welche ganz unterschiedlicher Natur sein können und letztlich auch die Beweggründe für die Erhebung und Rechtfertigung von Zoll im Allgemeinen widerspiegeln.

I. Begriff der Zollschuld

Der Begriff der Zollschuld setzt sich aus den Worten „Zoll“ und „Schuld“ zusammen. Bereits der Wortlaut des Terminus Zollschuld bringt zum Ausdruck, dass ein festgelegter oder ermittelter Zoll geschuldet wird, also verpflichtend zu entrichten ist.

1. Zoll

Der Begriff Zoll hat seinen etymologischen Ursprung im griechischen Wort *telos* (Ziel, Zweck, Ende, endgültige Zahlung), im lateinischen Wort *teloneum* (Abgabe), im niederländischen Wort *tol* (Maut, Straßenbenutzungsgebühr) sowie im englischen Wort *toll* (Maut, Zollabgabe, Straßennutzungsgebühr).¹³ Bereits die Wortherkunft impliziert, dass die Begrifflichkeit und das dahinterstehende Konzept eine lange Tradition und Vergangenheit aufweisen. Denn Zölle gehören zu den ältesten Abgaben der Welt.¹⁴ Sie gingen mit der Existenz von Staaten oder staatenähnlichen Gebilden, die mit Grenzziehungen verbunden waren, einher.¹⁵ Beispielsweise war die Zollerhebung für bestimmte Güter bereits im Römischen Reich bekannt und geläufig.¹⁶ Dabei hat sich der Begriff im Laufe der Zeit einem Wandel unterzogen.¹⁷

Eine einheitliche rechtliche Definition des Begriffs wurde jedoch bis heute nicht verankert. Nach heutigem Verständnis umfasst der Begriff des Zolls grundsätzlich bestimmte Arten von Abgaben, die für den Ein- und Ausgang einer Ware in ein

-
- 13 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Einführung, Rn. 13; *Wolffgang*, Einführung in das Europäische Zollrecht in: Witte/Wolffgang (Hrsg.), Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1000; *Lux*, Der Zolltarif in: Kruse (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, 1988, S. 156; *Duden*, Das Herkunftswörterbuch, 5. Aufl., 2014, Glossareintrag zum Begriff „Zoll“; *Köbler*, Etymologisches Rechtswörterbuch, 1995, S. 477; *Pausch*, Woher der Zoll Europas kam, *ZfZ* 1974, 201 (202).
 - 14 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Einführung, Rn. 13; *Beerens*, Zoll und Grenze im Wandel der Zeiten, Auf dem Weg nach Europa, 1997, S. 10ff.; *Schwarz* in: Schwarz/Wockenfoth (Hrsg.), Zollrecht, Loseblatt, Einleitung, Rn. 1 [Stand: Januar 1994].
 - 15 *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1000; *Ovie*, Das Europäische Zollrecht, Teil 1: Zollbegriff, Zolltheorien, Rechtsgrundlagen, Zollkodex (Allgemeine Regeln), AW-Prax 2007, 343 (343).
 - 16 *Krenn/Hirsch*, Zoll im Wandel der Zeit, Unter besonderer Berücksichtigung der österreichischen Zollgeschichte, 2004, S. 29ff.; *Beerens*, 1997, S. 12f.; *Rüsken* in: Dorsch (Hrsg.), Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Altcommentierung ZK, Loseblatt, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 30 [Stand: März 2001]; *Schwarz* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Einleitung, Rn. 2f. [Stand: Januar 1994]; *Summersberger*, Gibt es eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerrecht?, Grundsätze eines Wirtschaftszollgedankens aus historischer und aktueller Sicht in: Blasina/Kirchmayr-Schiesselberger/Knörzer/Mayr/Unger (Hrsg.), Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, Festschrift für Michael Tanzer, 2014, S. 282.
 - 17 Vgl. zum früheren Verständnis *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1000, wonach Zölle in der Vergangenheit primär dafür verlangt wurden, dass Waren bestimmte infrastrukturell wichtige Knotenpunkte passieren durften; *Lux* in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 2015, Vorbemerkung zu Art. 31 und 32 AEUV, Rn. 4; *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 9 [Stand: März 2001]; *Schwarz* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Einleitung, Rn. 1ff. [Stand: Januar 1994]; *Christiansen*, Haben Zölle noch eine Zukunft?, *ZfZ* 1974, 98 (98).

bestimmtes (Zoll-)Gebiet oder deren Durchfuhr durch das selbige von dem zuständigen Hoheitsträger erhoben werden.¹⁸ Daneben werden im allgemeinen Sprachgebrauch auch die den Zoll erhebenden Behörden oft mit diesem Begriff bezeichnet.¹⁹

Das Unionsrecht enthält folglich keine explizite Definition des auch im Primärrecht der Union auftauchenden Zollbegriffs.²⁰ Der EuGH hat diesen Begriff lediglich im negativen Sinne abgegrenzt. Elementar für den Zoll ist hiernach die finanzielle Belastung anlässlich oder wegen des grenzüberschreitenden Warenverkehrs.²¹ Weiterhin scheint auch die Bezeichnung und Bewertung der betreffenden Abgabe als Zoll an sich ein Kriterium für dessen Definition darzustellen.²² Hieraus ergibt sich ein sehr formales Verständnis des Begriffs.²³

Versucht man sich dem Begriff über den UZK anzunähern, so können Zölle i.S.d. Art. 5 Nrn. 20 und 21 UZK als Ein- und Ausfuhrabgaben verstanden werden. Kritik wird dabei zum einen an der deutschen Fassung des Art. 5 Nrn. 20 und 21 UZK geübt, die darauf aufmerksam macht, dass die Abgaben als Entgelt verstanden werden müssten, da diese für die Ein- oder Ausfuhr der Waren erhoben werden.²⁴ Auch andere Sprachversionen des UZK, die in diesem Kontext den Zoll an den zeitlichen Vorgang des Verbringens der Waren knüpfen, seien nicht überzeugend.²⁵ Sie entsprächen nicht dem Charakter des heutigen Zolls auf europäischer Ebene und müssten dahingehend überdacht werden, dass sie für eingeführte Waren erhoben werden.²⁶ Eine bessere Annäherung kann hingegen über die Definitionen zu Ein- und Ausfuhrzöllen im Rahmen des Allgemeinen Anhangs der Kyoto-Konvention von

18 *Wolfgang* in: Witte/Wolfgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1000; *van Vormizeele* in: Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 2015, Art. 30 AEUV, Rn. 3; *Herrmann* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, Band I EUV/AEUV, 2018, Art. 30 AEUV, Rn. 9; *Rose/Wieland*, Zölle in: Görres-Gesellschaft (Hrsg.), Staatslexikon, Recht – Wirtschaft – Gesellschaft, 1989, S. 1174.

19 *Duden*, Deutsches Universalwörterbuch, 8. Aufl., 2015, Glossareintrag zum Begriff „Zoll“.
20 Vgl. etwa Art. 30 AEUV.

21 EuGH, Urt. v. 1.7.1969, Rs. C-24/68, ECLI:EU:C:1969:29 (Kommission/Italien), Rn. 8/9; EuGH, Urt. v. 1.7.1969, Rs. C-2/69 und C-3/69, ECLI:EU:C:1969:30 (Diamantarbeiders), Rn. 15/18; EuGH, Urt. v. 5.2.1976, Rs. C-87/75, ECLI:EU:C:1976:18 (Bresciani), Rn. 8/9; EuGH, Urt. v. 3.2.1981, Rs. C-90/79, ECLI:EU:C:1981:27 (Kommission/Frankreich), Rn. 12.

22 *van Vormizeele* in: Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 2015, Art. 30 AEUV, Rn. 3.

23 Siehe hierzu auch die formellen Definitionen aus BVerfG, Beschluss 2 BvL 19/56 v. 29.10.1958, BVerfGE 8, 260 (269) sowie BFH, Beschluss v. 12.2.1970, BFHE 97, 456 (465).

24 *Fuchs*, Der UZK eine versäumte Gelegenheit?!, ZfZ 2016, 254 (255).

25 *Fuchs*, ZfZ 2016, 254 (255).

26 *Fuchs*, ZfZ 2016, 254 (255).

1999 erfolgen, die den modernen Anforderungen gerecht werden.²⁷ Insgesamt ist jedoch festzustellen, dass ein besonderes Motiv oder genaue, einheitliche Umstände, auf deren Grundlage die Abgabenerhebung begründet wird, nicht bzw. nicht ausreichend im Sinne des europäischen Zollrechts geregelt sind. Folglich kann man auch hier nicht von einer adäquaten, zeitgemäßen Definition des Terminus sprechen.

Auf nationaler Ebene definiert das Bundesministerium der Finanzen Zölle als Abgaben, die auf Grund des Gemeinsamen Zolltarifs auf eingeführte Waren erhoben werden.²⁸ § 3 Abs. 3 AO bestimmt Zölle allgemein als Steuern im Sinne der Abgabenordnung (AO)²⁹. Dies ist jedoch vor dem Hintergrund der Definition des Steuerbegriffs in § 3 Abs. 1 AO nicht sachgerecht, da Zölle andere Zwecke verfolgen als jene der Steuer.³⁰ Abzugrenzen ist der Begriff des Zolls nach heutigem Verständnis im Speziellen von jenen der Einfuhrumsatzsteuer, der Gebühr und der Verbrauchsteuer.³¹ Eine Gebühr stellt ein Entgelt für eine Leistung der Verwaltung dar.³² Einfuhrumsatzsteuer und Verbrauchsteuer werden, im Gegensatz zum Zoll, auch für inländische Waren erhoben.³³

27 Siehe Definitionen zu „export duties and taxes“ und „import duties and taxes“ im General Annex der Revidierten Kyoto-Konvention von 1999, Chapter 2, Definitions, S. 3. Volltext des Abkommens abrufbar auf der offiziellen Website der WCO unter: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/conventions/kyoto-convention/revised-kyoto-convention/body_gen-annex-and-specific-annexes.pdf?la=en [Stand: 30.6.2019].

28 Glossareintrag zum Begriff „Zölle“ auf der Seite des Bundesministeriums der Finanzen unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/FAQ_Glossar/Glossar/Functions/glossar.html [Stand: 30.6.2019].

29 Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung v. 1.10.2002, BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61, die zuletzt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 18.12.2018, BGBl. I S. 2639, geändert worden ist.

30 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Einführung, Rn. 12; *Wolffgang* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, Einführung, Rn. 1 [Stand: Oktober 2019]; *Dänzer-Vanotti*, Gemeinschaftliches und nationales Zollrecht in: Kruse (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, 1988, S. 77.

31 Anmerkung: In der Vergangenheit wurde diese Unterscheidung nicht immer bzw. nicht immer ganz deutlich getroffen. Dies hatte zum einen (macht-)politische Gründe, aber auch praktische Erwägungen und private Interessen spielten hier eine Rolle. So wurden teilweise Zoll und Verbrauchsteuer (damals Akzise) zusammengefasst oder aber auch die Begrifflichkeiten Zoll und Gebühr synonym verwendet (vgl. hierzu *Lamp*, Zollpolitik und Zollrechtstechnik, ZgS 1915, 505 (514ff.)). Im allgemeinen Sprachgebrauch wird Zoll noch immer mit dem Terminus der Gebühr gleichgesetzt, was aus rechtlicher Sicht allerdings nicht korrekt ist (vgl. hierzu *Duden*, Das Synonymwörterbuch, 7. Aufl., 2014, Glossareintrag zum Begriff „Zoll“).

32 *Wolffgang* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Einführung, Rn. 24 [Stand: Oktober 2019].

33 *Wolffgang* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Einführung, Rn. 2, 26 [Stand: Oktober 2019]; *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 11 [Stand: März 2001].

Oft wird der Begriff Zoll bereits im Zusammenhang mit dem Rechtfertigungsgrund für dessen Erhebung definiert. Der Erhebungsgrund wird folglich als definitorisches Element bzw. Charakteristikum des Zollbegriffs gesehen. Dahinter verbirgt sich zugleich die entsprechende zolltheoretische Auffassung hinsichtlich des Entstehens einer Zollschuld.³⁴ Auf das Passieren der Grenze als Erhebungsgrund für den Zoll und damit für das Entstehen der Zollschuld abzustellen, ist nach dem modernen Zollverständnis unzutreffend,³⁵ da die Zollerhebung in vielen Fällen nicht mehr an der Grenze oder bei Grenzübertritt erfolgt, sondern in der Regel nach Abschluss eines bestimmten Verfahrens, wenngleich auch kein Zoll ohne Grenzübertritt entstehen kann.³⁶

Eine Reihe von Definitionen legt dem Zollbegriff den Wirtschaftszollgedanken als konstitutives Element zugrunde und bringt dieses Verständnis in den Definitionen entsprechend zum Ausdruck.³⁷ So bekennt sich beispielsweise das Bundesministerium der Finanzen eindeutig zum Grundsatz des Wirtschaftszollsystems, indem es die Erhebung des Zolls aufgrund der wirtschaftlichen Einfuhr der Waren begründet sieht, was immer dann der Fall ist, wenn diese in den freien Verkehr überführt werden.³⁸ Auch *Witte* bekennt sich in seiner Definition zum Begriff des Zolls bereits zum Wirtschaftszollgedanken, indem er die Zollabgaben

34 Siehe hierzu ausführlich Gliederungspunkte A. III. und B des 2. Teils dieser Arbeit.

35 So z.B. noch *Jakob/Müller/Schultheiß* in: Schröter/Jakob/Klotz/Mederer (Hrsg.), Europäisches Wettbewerbsrecht, 2014, B. Allgemeine Grundsätze – Vorbemerkungen zu den Art. 101–109 AEUV, Rn. 74, die Zölle als „gemeinschaftsrechtliche Abgaben, die beim Grenzübertritt von Waren in das Unionsgebiet erhoben werden“, definieren. Wie stark die Vorstellung des Zolls als unmittelbare Grenzabgabe (sog. Passierzollsystem) noch immer verankert ist, lässt sich auch aus dessen allgemeinem gesellschaftlichen Verständnis erkennen, dass Zoll „beim Transport über die Grenze zu zahlen ist“ (vgl. *Duden*, 2015, Glossareintrag zum Begriff „Zoll“, ähnlich auch *Duden*, Wirtschaft von A bis Z, 5. Aufl., 2010, Glossareintrag zum Begriff „Zoll“).

36 *Summersberger*, Zölle in: Doralt/Ruppe (Hrsg.), Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, 2014, Rn. 741; *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 9 [Stand: März 2001]; *Frenz*, Handbuch Europarecht, Europäische Grundfreiheiten, Band 1, 2. Aufl., 2012, Rn. 632.

37 Z.B. *Wolfgang* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, Art. 5 UZK, Rn. 27 [Stand: August 2018]; *Creifelds*, Rechtswörterbuch, 22. Aufl., 2017, Glossareintrag zum Begriff „Zoll“; *Weber*, Rechtswörterbuch, 2014, Glossareintrag zum Begriff „Zoll“; Springer Fachmedien Wiesbaden, Kompakt-Lexikon Wirtschaftstheorie, 2013, Glossareintrag zum Begriff „Zoll“.

38 Glossareintrag zum Begriff „Zölle“ auf der Seite des Bundesministeriums der Finanzen unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/FAQ_Glossar/Glossar/Functions/glossar.html [Stand: 30.6.2019].

als abhängig vom Eingang oder Verlassen des Wirtschaftskreislaufs sieht.³⁹ Ebenfalls dieser Auffassung ist *Rüsken*, indem er Zölle als „Abgaben auf den Eintritt einer Ware in den Wirtschaftskreislauf eines (Zoll-)Gebietes“ definiert.⁴⁰

2. Schuld

Ursprünglich geht das rechtliche Konzept der Schuld auf das römische Obligationenrecht zurück, welches Regelungen über Verpflichtungen oder Verbürgungen, sogenannte obligationes, zum Inhalt hatte.⁴¹ Terminologisch geht der Begriff der Schuld aus dem germanischen skulan (sollen) und dem althochdeutschen Begriff sculd (Sünde, Vergehen, Pflicht, Grund) hervor.⁴² Die Wortherkunft bringt damit bereits den verpflichtenden Charakter bzw. die materiell-rechtliche Leistungspflicht der Schuld zum Ausdruck.⁴³

Im deutschen zivilrechtlichen Sinne wird die Schuld als Verbindlichkeit⁴⁴ oder als „Leisten müssen“⁴⁵ verstanden. Folglich stellt die Schuld im Rahmen eines Schuldverhältnisses einen Umstand dar, der eine Person (Schuldner) dazu verpflichtet aufgrund einer Forderung etwas an eine andere Person (Gläubiger) zu leisten.⁴⁶ Dies kann beispielsweise in Form von Geld oder Naturalien, aber auch durch Arbeitsleistung oder durch die Abtretung von Forderungen geschehen. Zentral für den Terminus der Schuld ist die Verantwortung, die die pflichtige Person für den geschuldeten Umstand trägt. Kommt es nicht zum Begleichen der jeweiligen Schuld, so hat dies Konsequenzen für den Schuldner, die nach dem jeweiligen Recht festgelegt sind. Die Durchsetzbarkeit der sich aus der Schuld ergebenden Leistungspflicht wird als Haftung bezeichnet.⁴⁷

39 *Witte*, Zollglossar in: *Witte/Wolffgang* (Hrsg.), Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Glossareintrag zum Begriff „Zölle“, S. 668.

40 *Rüsken* in: *Dorsch*, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 9 [Stand: März 2001].

41 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (525).

42 *Köbler*, 1995, S. 360; *Duden*, 2014, Glossareintrag zum Begriff „Schuld“.

43 *Jauernig*, Bürgerliches Gesetzbuch: BGB, 17. Aufl., 2018, Rn. 4, 18.

44 *Bachmann* in: *Krüger* (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, Band 2, Schuldrecht Allgemeiner Teil I, 2019, § 241 BGB, Rn. 6.

45 *Sutschet* in: *Bamberger/Roth/Hau/Poseck* (Hrsg.), Beck'scher Online Kommentar BGB, 2019, § 241 BGB, Rn. 16.

46 *Creifelds*, 2017, Glossareintrag zum Begriff „Schuldverhältnis“; *Lorenz*, § 1. Das Schuldverhältnis in: *Medicus/Lorenz* (Hrsg.), Schuldrecht I – Allgemeiner Teil, 2015, Rn. 2; *Walker*, § 2. Begriff und Abgrenzung des Schuldverhältnisses in: *Brox/Walker* (Hrsg.), Allgemeines Schuldrecht, 2019, Rn. 2; *Grüneberg* in: *Palandt* (Hrsg.), Bürgerliches Gesetzbuch, 2014, Einleitung v. § 241 BGB, Rn. 3.

47 *Sutschet* in: *Bamberger/Roth/Hau/Poseck*, Beck'scher Online Kommentar BGB, 2019, § 241 BGB, Rn. 16; *Jauernig*, Bürgerliches Gesetzbuch: BGB, 2018, Rn. 18.

Zu unterscheiden ist der zivilrechtliche Schuldbegriff dabei von der Schuld im strafrechtlichen Sinne, welche die persönliche Verantwortung, die individuelle Vorwerfbarkeit, des Täters für ein vorsätzlich oder fahrlässig begangenes Unrecht meint.⁴⁸ Hier geht es um die Schuld als persönliche Vorwerfbarkeit und als das Unrechtsbewusstsein des Täters beim Verstoß gegen rechtlich normierte Straftatbestände.⁴⁹

3. Zollschuld

Eine allgemeingültige Legaldefinition des Begriffs der Zollschuld lässt sich auf internationaler Ebene nicht finden. Weder im General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)⁵⁰ der Welthandelsorganisation (World Trade Organization, WTO) noch im Glossar der internationalen Zollbegriffe⁵¹ der Weltzollorganisation (World Customs Organization, WCO) wird der Begriff näher erläutert. Dieser Umstand ist vermutlich der Tatsache geschuldet, dass die Auffassungen der jeweiligen Mitgliedstaaten von WTO und WCO hinsichtlich der definitorischen Elemente des Begriffs zu verschieden sind, um sie verbindlich festzuschreiben.

Auf europäischer Ebene ist der Begriff hingegen legal definiert. Unter dem Begriff der Zollschuld versteht der UZK, wie auch seine Vorgänger⁵², gem. Art. 5 Nr. 18 UZK die Verpflichtung einer Person, den aufgrund der geltenden zollrechtlichen Vorschriften für eine bestimmte Ware vorgesehenen Betrag der Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben i.S.d. Art. 5 Nrn. 20 und 21 UZK zu entrichten.⁵³ Den Begriff des Zolls an sich definiert der UZK weder in seinem Verordnungstext noch in seinen Durchführungsvorschriften. Er kann jedoch als eine Form der Abgabe gesehen werden,

48 Siehe grundlegend zu diesem heute herrschenden normativen Schuldbegriff *Frank*, Über den Aufbau des Schuldbegriffs, 1907.

49 *Weber*, Rechtswörterbuch, 2014, Glossareintrag zum Begriff „Schuld“; ausführlich hierzu *Heger* in: Lackner/Kühl (Hrsg.), Strafgesetzbuch, 2018, Vor § 13 StGB, Rn. 23ff.; *Eisele* in: Schönke/Schröder (Hrsg.), Strafgesetzbuch, 2019, Vor §§ 13ff., Rn. 103ff.

50 General Agreement on Tariffs and Trade v. 30.10.1947, BGBl. II 1951, S. 173, heute World Trade Organization, Übereinkommen zur Errichtung der Welthandelsorganisation, ABl. EG 1994 Nr. L 336/3.

51 <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/glossary-of-international-customs-terms/glossary-of-international-customs-terms.pdf> [Stand: 30.6.2019].

52 Vgl. Art. 4 Nr. 13 MZK, Art. 4 Nr. 9 ZK, Art. 1 Abs. 2 Buchst. a der Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 des Rates v. 13.7.1987 über die Zollschuld, ABl. EG Nr. L 201/15 sowie Art. 1 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie (EWG) Nr. 79/623 des Rates v. 25.6.1979 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Zollschuld, ABl. EG Nr. L 179/31.

53 Kritisch hierzu *Fuchs*, ZfZ 2016, 254 (258), der die Definiton der Zollschuld für überflüssig hält.

die an ein bestimmtes Ereignis im Kontext der Warenbewegung anknüpft.⁵⁴ Die Zollschuld stellt folglich eine persönliche Zahlungspflicht⁵⁵ jener Person dar, die für ihre Erfüllung verantwortlich ist. Dies ist im europäischen Recht gem. Art. 5 Nr. 19 UZK der Zollschuldner. In Anlehnung an den UZK definiert das österreichische Bundesministerium für Finanzen auf nationaler Ebene die Zollschuld als eine Verbindlichkeit eines Zollbeteiligten (Zollschuldner) gegenüber der Zollverwaltung, wobei die Verbindlichkeit zur Zahlung der Abgaben in der festgelegten Höhe verpflichtet (persönliche Zahlungspflicht).⁵⁶

Abzugrenzen ist die Zollschuld ferner von der sogenannten Zollhaftung, d.h. Haftungstatbeständen, die zusätzlich zur Zollschuldentstehung eingreifen können.⁵⁷ Hierzu gehört u.a. das Entstehen für fremde Zollschulden, aber auch die dingliche Haftung der Waren. Auf nationaler Ebene ist diese Sachhaftung in § 76 AO geregelt und besagt, dass ein- und ausfuhrabgabepflichtige Waren ohne Rücksicht auf die Rechte Dritter als Sicherheit für die darauf ruhenden Steuern dienen. Daraus kann geschlussfolgert werden, dass die Institute von Zollschuld und Sachhaftung nicht alternativ sind, sondern nebeneinander bestehen. Sofern eine entstandene Zollschuld nicht beglichen wird, kann die Finanzbehörde die Ware mit Beschlagnahme belegen.⁵⁸ Kommt es allerdings zum Erlöschen der Zollschuld, so besteht auch die Sachhaftung nicht mehr und sie erlischt in Abhängigkeit von der Zollschuld.⁵⁹

II. Arten der Zollschuld

Zunächst gilt es die verschiedenen Arten bzw. Formen von Zollschulden zu betrachten. Da die Zollschuld nach heutigem Verständnis in der Regel an die Warenbewegung anknüpft, ist, je nach Richtung dieser, neben der Ein- und der Ausfuhrzollschuld grundsätzlich auch eine Durchfuhrzollschuld für die entsprechenden Waren denkbar. Während Art. 9 Nr. 9 ZK noch ausdrücklich die Ein- und Ausfuhrzollschuld benannte, ist dies im UZK nicht mehr explizit der Fall. Aus den entsprechenden Zollschuldentstehungstatbeständen der Verordnung⁶⁰ ergibt

54 *Witte*, Grundlagen der Abgabenerhebung in: *Witte/Wolffgang* (Hrsg.), Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 0002; siehe auch Gliederungspunkt A. I. 1. des 2. Teils dieser Arbeit.

55 *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 0003.

56 Glossareintrag zum Begriff „Zollschuld“ auf der Seite des BMF unter: <https://www.bmf.gv.at/services/glossar/z/zollschuld.html> [Stand: 30.6.2019].

57 Siehe hierzu *Witte* in: *Witte* (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Vor Art. 77 UZK, Rn. 45ff.; *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 0011.

58 § 76 Abs. 3 S. 1 AO.

59 § 76 Abs. 4 S. 1 AO.

60 Vgl. Art. 77-79 UZK sowie Art. 81 und 82 UZK.

sich jedoch, dass das europäische Zollrecht lediglich die Ein- und die Ausfuhrzollschuld kennt.

1. Einfuhrzollschuld

Unter einer Einfuhrzollschuld versteht man die Erhebung von Zöllen bei Einfuhr, d.h. bei Eingang von Waren in ein bestimmtes Zollgebiet⁶¹. Die Einfuhr ist dabei als Realakt zu verstehen.⁶² Die Motive für das Entstehen einer Einfuhrzollschuld sind vielfältig und können finanz-, handels- oder sicherheitspolitischer Natur sein.⁶³ Nach EU-Recht hat das Entstehen einer Zollschuld zur Folge, dass sogenannte Einfuhrabgaben i.S.d. Art. 5 Nr. 20 UZK entstehen. Diese im UZK nicht näher bezeichneten zu entrichtenden Abgaben umfassen Zölle und andere Abgaben bzw. Abgaben gleicher Wirkung, die nach EU-Recht zu entrichten sind.⁶⁴ Folglich fallen Abgaben nationaler Art wie beispielsweise die Einfuhrumsatzsteuer, die Verbrauchsteuer und andere verwaltungsspezifische Gebühren nicht unter die unionalen Abgaben bei der Zollschuldentstehung.⁶⁵

2. Ausfuhrzollschuld

Die Ausfuhrzollschuld knüpft spiegelbildlich an die Ausfuhr, d.h. an den Ausgang von Waren aus einem Zollgebiet, an. Die Ausfuhr stellt einen Realakt dar, der dazu führt, dass Waren das Zollgebiet körperlich verlassen.⁶⁶ Mit der Ausfuhrzollschuld soll bewirkt werden, dass gewisse Waren und Güter die Wirtschaft eines Zollgebietes nur unter erschwerten Bedingungen verlassen können.⁶⁷ Dies hat zumeist ökonomische Gründe, zum Beispiel bei Warenknappheit oder um

61 Anmerkung: Unter dem Begriff Zollgebiet, der nicht näher durch weitere Bezeichnungen bestimmt wird, kann das Gebiet eines einzelnen Staates, einer Zollunion, einer Freihandelszone oder auch noch jenes einer bestimmten Region verstanden werden. Das Zollgebiet der Union ist auf europäischer Ebene in Art. 4 UZK hingegen ausführlich definiert.

62 *Summersberger*, Die Einfuhrumsatzsteuer – Bedeutung und Wesen in: Achatz/Summersberger/Tumpel (Hrsg.), Umsatzsteuer und Zoll, 2013, S. 27.

63 Siehe hierzu Gliederungspunkt A. III. des 2. Teils dieser Arbeit.

64 *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 0004.

65 *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 0008ff.; *Wolffgang* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 5 UZK, Rn. 29 [Stand: August 2018].

66 *Summersberger*, Kultur – einige Gedanken in: Summersberger/Merz/Jatzke/Achatz (Hrsg.), Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll im 21. Jahrhundert, Festschrift für Hans-Michael Wolffgang zum 65. Geburtstag, 2018, S. 433.

67 *Dorsch*, Der Begriff „Zoll“ in seinen verschiedenen Wortkombinationen, ZfZ 1967, 257 (259); *Siegert*, Zölle in: Gerloff/Neumark (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Band 2, 1956, S. 725.

kostspielige Einfuhren aus anderen Ländern zu vermeiden, und ist durch entsprechenden Bedarf im Zollgebiet gesteuert.⁶⁸ Im Zuge der Entstehung einer Ausfuhrzollschuld fallen nach dem europäischen Zollrecht gem. Art. 5 Nr. 21 UZK Ausfuhrabgaben an, welche wiederum Zölle und andere zollgleiche Abgaben auf europäischer Ebene umfassen. Der Anwendungsbereich für die Ausfuhrzollschuld ist in der EU nahezu bedeutungslos und beschränkt sich zumeist auf den landwirtschaftlichen Bereich.⁶⁹ Ein zentraler Aspekt im Zusammenhang mit der Ausfuhr ist jedoch die Exportkontrolle.⁷⁰

3. Durchfuhrzollschuld

Im Falle einer Durchfuhrzollschuld wird die Erhebung von Zöllen und zollähnlichen Abgaben an die Durchfuhr der Waren durch ein bestimmtes Zollgebiet geknüpft. Dabei entsteht allein für das Passieren des Zollgebietes eine Zollschuld. In der Vergangenheit wurden oft sogenannte Passierzölle erhoben, welche an die Benutzung von Wegen, Straßen oder Brücken anknüpften.⁷¹ Sie sind mit dem Konzept einer Durchfuhrzollschuld vergleichbar und äußerst fiskalisch motiviert.

Nach Art. V GATT sind Durchfuhrzölle im Rahmen des Transitverkehrs verboten. Der UZK sieht folglich diesen Fall der Zollschuldentstehung nicht vor. Auch seine unmittelbaren Vorgänger (MZK und ZK) machten von Entstehungstatbeständen im Hinblick auf die Durchfuhr von Waren durch das Zollgebiet keinen Gebrauch. Vielmehr sieht der UZK, wie schon seine Vorgänger, eine Reihe von externen Versandverfahren vor.⁷² Diese Verfahren ermöglichen es den Wirtschaftsbeteiligten Waren aus einem Drittland über das Zollgebiet der Union in ein anderes Land zu transportieren, ohne dass hierfür eine Zollschuld entsteht. Aufgrund der fehlenden Entstehungstatbestände und der Existenz der besonderen Zollverfahren in Form der ex-

68 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Vor Art. 77 UZK, Rn. 6; *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 0006.

69 *Deimel* in: *Dorsch* (Hrsg.), *Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs*, Loseblatt, Art. 81 UZK, Rn. 4 [Stand: Juli 2016]; *Göcke* in: *Krenzler/Herrmann/Niestedt* (Hrsg.), *EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht*, Loseblatt, Art. 5 UZK, Rn. 36 [Stand: Oktober 2017]; *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 0005f. mit den angeführten Beispielen.

70 *Möllenhoff*, Ad Legendum 3/2016, 263 (267).

71 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Einführung, Rn. 14; *Wolffgang* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1000; *Summersberger* in: *Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger*, *Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem*, 2014, S. 282; *Schwarz* in: *Schwarz/Wockenfoth*, *Zollrecht*, Einleitung, Rn. 2 [Stand: Januar 1994]; *Dorsch*, *Der Brüsseler Zollrat*, ZfZ 1985, 294 (294).

72 Vgl. unter Titel VII „Besondere Verfahren“ des UZK das Kapitel 2 über den Versand, Art. 226ff. UZK, insbesondere das externe Unionsversandverfahren in Art. 226 UZK.

ternen Versandverfahren wird deutlich, dass der europäische Gesetzgeber sich bewusst dazu entschieden hat, keine Zollschulden für die einfache und ordnungsgemäße Durchfuhr von Drittlandswaren entstehen zu lassen.

III. Gründe für die Erhebung von Zöllen und die Entstehung einer Zollschuld

Zu differenzieren sind weiterhin die verschiedenen Motive für die Entstehung einer Zollschuld. Sie gelten für alle der bereits aufgezeigten Arten der Zollschuld und gehen auf die Beweg- oder Rechtfertigungsgründe für die Erhebung von Zöllen im Allgemeinen zurück. Diese sind vielfältig und verfolgen unterschiedliche Zielrichtungen.⁷³ Sie können finanz-, handels- oder sicherheitspolitischer Natur sein, bedingen sich teilweise gegenseitig und werden von verschiedenen äußeren und inneren Faktoren des jeweiligen Zollgebietes bestimmt.

1. Fiskalische Motive

Zölle und damit die Entstehung von Zollschulden können zunächst fiskalisch motiviert sein, um Einnahmen für das entsprechende Zollgebiet zu generieren.⁷⁴ Das fiskalische Motiv stellt zugleich das ursprüngliche und älteste Motiv für die Erhebung von Zöllen und die Entstehung von Zollschulden dar.⁷⁵ Solche Finanzzölle wurden in der Vergangenheit bereits in Form von Straßen-, Wege-, Brücken- und Geleitzöllen erhoben.⁷⁶ Ihre Zahlung berechtigte zur Benutzung der jeweiligen Verkehrsinfrastruktur und die Ware konnte die örtliche Zollstelle sicher passieren.⁷⁷

73 Für eine überblicksartige tabellarische Einteilung der verschiedenen Arten von Zöllen nach unterschiedlichen Gesichtspunkten siehe *Krenn/Hirsch*, 2004, S. 40-42.

74 *Kamann* in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2018, Art. 30 AEUV, Rn. 10; *Herrmann* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 2018, Art. 30 AEUV, Rn. 9; *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 282; *Ovie*, AW-Prax 2007, 343 (343); *Lux* in: Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, 1988, S. 157; *Terra*, Community Customs Law, A Guide to the Customs Rules on Trade between the (enlarged) EU and Third Countries, Vol. 1, 1995, S. 4.

75 *Christiansen*, ZfZ 1974, 98 (98).

76 *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1000, der in diesem Zusammenhang begrifflich gleichbedeutend auch von Mauten spricht; *Krenn/Hirsch*, 2004, S. 38f.; *Dorsch*, ZfZ 1967, 257; *Siegert* in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1956, S. 721.

77 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Einführung, Rn. 14; *Summersberger* in: Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, 2014, Rn. 741; *Dorsch*, ZfZ 1967, 257 (257), der dem Zoll in dieser Zeit den Charakter einer Gebühr, die für eine Leistung zu entrichten war,

Durch den zunehmenden Wohlstand eines Landes, einhergehend mit politischen Entwicklungen, spielen die Fiskalzölle zumeist keine große Rolle mehr, da solche Länder ihren Haushalt aus anderen Einnahmequellen finanzieren können.⁷⁸ In Entwicklungsländern oder in Teilen dieser können sie allerdings noch immer existieren, da sie eine bedeutende und vergleichsweise einfach zu generierende Einnahme darstellen.⁷⁹ Dennoch ist nicht zu verkennen, dass selbst in der EU Zölle nach wie vor eine Einnahmequelle für den Haushalt sind.⁸⁰ Folglich haben Zölle ihr Charakteristikum als Finanzierungsinstrument selbst in den Industrienationen nie ganz verloren, wenngleich dieses aber nicht mehr als maßgeblich bewertet werden kann.⁸¹ Auf Dauer ist in der EU jedoch mit einer immer geringeren bis sogar schwindenden Bedeutung des finanzpolitischen Zwecks der Zölle zu rechnen.⁸²

2. Protektionistisch-ökonomische Motive

Ein protektionistisch-ökonomisches Motiv verfolgt die Erhebung von sogenannten Schutz- und Abwehrrzöllen, die die einheimische Wirtschaft vor Konkurrenzwaren, die von außen über die Grenzen in das Zollgebiet gelangen, schützen oder sogar abschirmen sollen. Sie sollen gewährleisten, dass Warenströme gesteuert und die verschiedenen Wirtschaftsbereiche sowie das Preisniveau für Waren im Zollgebiet gezielt gelenkt werden können.⁸³ Ziel ist es immer die eingeführten Waren zu verteuern und dadurch Produktion und Absatz der heimischen Waren

zuschreibt; *Lamp*, Die Theorie des deutschen Zollrechts und der Entwurf einer neuen österreichischen Zollordnung, 1917, S. 19f.

78 *Michaelis*, Die besonderen Zollverfahren und ihre wirtschaftlichen Grundlagen – eine Übersicht, *ZfZ* 1981, 354 (355).

79 *Michaelis*, *ZfZ* 1981, 354 (355); *Christiansen*, *ZfZ* 1974, 98 (98); *Lux*, Guide to Community Customs Legislation, 2002, S. 1f.; *Krenn/Hirsch*, 2004, S. 44; *Wolfgang*, Handelspolitischer Zoll, *AW-Prax* 2011, 255 (255).

80 Zolleinnahmen machten im Jahr 2017 15% der Eigenmittel der EU aus (20,3 Milliarden Euro aus Zöllen und 0,1 Milliarde aus Produktionsabgaben für Zucker), vgl. Jahresbericht des Rechnungshofs über die Ausführung des Haushaltsplans zum Haushaltsjahr 2017, *ABl. EU Nr. C 357/169*.

81 *Dänzer-Vanotti* in: Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, 1988, S. 77, der von einem „Reflex“ der Zölle als Einnahmequelle spricht; *Lux* in: Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, 1988, S. 157 spricht von einem Neben Zweck; *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 14 [Stand: März 2001] spricht von einer untergeordneten Bedeutung der Einnahme Zoll.

82 *Wolfgang*, *AW-Prax* 2011, 255 (255).

83 *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 17 [Stand: März 2001].

zu fördern oder konkurrenzfähig zu halten.⁸⁴ Diese Zölle haben eine regulatorische und zugleich protektorische Wirkung auf die Wirtschaft im entsprechenden Zollgebiet und können sowohl für etablierte als auch für junge Wirtschaftszweige gelten. Das Konzept des Protektionismus durch Zoll geht dabei auf die merkantilistische Politik des Absolutismus zurück, welche versuchte durch prohibitive Zölle und andere Verbote Warenströme und die inländische Wirtschaft eines Zollgebietes zu regulieren.⁸⁵

Der Grundsatz des freien Handels, welcher als Freihandelslehre in den Leitlinien der WTO verankert ist, fordert freien Warenverkehr und den schrittweisen Abbau von Zöllen und Handelsschranken.⁸⁶ Folglich ist er grundsätzlich nicht mit protektionistischen Maßnahmen in Form von Zöllen vereinbar. Ausnahmen sind in engen Grenzen vorgesehen.⁸⁷ Dennoch kommt es auch in der Gegenwart immer wieder aus oben genannten ökonomischen Gründen zur Erhebung von Schutzzöllen⁸⁸, sodass das Konzept zeitweise oder sogar dauerhaft durchbrochen wird. Unter dem Begriff des Schutzzolls lassen sich dabei verschiedene Zolltypen zusammenfassen. Sie verfolgen im Ergebnis das gleiche Ziel, erreichen dieses jedoch auf verschiedene Art und Weise, mit unterschiedlicher Intensität und kommen somit in unterschiedlichen wirtschaftlichen Situationen zum Tragen.

a) Krisen- und Notstandszölle

Der Schutzzollgedanke findet sich sehr deutlich in den Krisen- und Notstandszöllen wieder. Krisenzölle verfolgen im Allgemeinen das Ziel die Wirtschaft oder einzelne

84 *Lux* in: Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 2015, Vorbemerkung zu Art. 31 und 32 AEUV, Rn. 5; *Dorsch*, ZfZ 1967, 257 (259).

85 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Einführung, Rn. 15; *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1001; *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 13 [Stand: März 2001]; *van Suntum*, Die unsichtbare Hand, Ökonomisches Denken gestern und heute, 5. Aufl., 2013, S. 172, 245f.; *Krenn/Hirsch*, 2004, S. 258f.; *Schwarz/Wockenfoth*, Zollrecht, Einleitung, Rn. 7 [Stand: Januar 1994]; *Rose*, Zölle II: Geschichte in: Albers (Hrsg.), Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, 9. Band, 1982, S. 651ff.

86 Präambel des Übereinkommens zur Gründung der Welthandelsorganisation (WTO) im Rahmen des Marrakesch-Abkommens vom 15.4.1994, S. 9; https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/04-wto.pdf [Stand: 30.6.2019]; veröffentlicht in ABl. EG 1994 Nr. L 336/3.

87 Z.B.: Art. XIV, XIX, XX, XXI, XXIV GATT.

88 Als jüngstes Beispiel lassen sich die Schutzzölle der USA anführen, welche im Mai 2018 auf Aluminium und Stahl gegenüber der EU erhoben wurden. An dieser Stelle wird deutlich, dass Schutzzölle, anders als Fiskalzölle, kein Phänomen von Entwicklungsländern sind, sondern auch in den führenden Industriestaaten, ggf. sogar entgegen des Rechts der WTO, als Mittel zum Schutz der heimischen Wirtschaft genutzt werden.

Wirtschaftszweige vor finanziellen Rückläufen zu bewahren oder diese auszugleichen.⁸⁹ Eine Steigerung in dringlicher Hinsicht sind Notstandszölle, welche in extremen Ausnahmesituationen verhängt werden können, um die Wirtschaft eines Staates zu schützen oder sogar vollständig abzuschirmen. Beide Zolltypen sind temporär angelegt und an den Verlauf der Krise bzw. des Notstands gekoppelt.⁹⁰

b) Erziehungszölle

Ebenfalls unter den Begriff der Schutzzölle sind die sogenannten Erziehungszölle zu fassen. Die Idee des Erziehungszolls geht dabei unter anderem auf *Friedrich List* zurück.⁹¹ Erziehungszölle sollen den Aufbau bestimmter neuer Industrien oder Industriezweige in einem Land sichern bzw. Standortnachteile ausgleichen.⁹² Durch diese Zölle wird ein temporärer Schutz errichtet, der das Erstarken des betreffenden Wirtschaftszweigs begünstigen und fördern soll.⁹³ Sofern sich die jeweilige Industrie bzw. der Industriezweig etabliert hat und ausreichend gefestigt ist, um mit gleichen Waren anderer Zollgebiete in Konkurrenz zu treten, sollen Erziehungszölle wieder abgebaut werden.⁹⁴ Auf diese Weise soll die Wirtschaft geschützt und ein ökonomischer Aufschwung im jeweiligen Zollgebiet ermöglicht werden.⁹⁵

c) Antidumping- und Ausgleichszölle

Antidumping- und Ausgleichszölle haben den Zweck im Ausland subventionierten oder gedumpten Waren, die im Ausfuhrland unter dem Marktwert verkauft werden, entgegenzuwirken. Unter Dumping versteht man, dass Waren aus dem Ausland zu einem niedrigeren Preis angeboten werden, als dieselben Waren, die

89 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Einführung, Rn. 17.

90 Art. XIX GATT gestattet den Vertragsparteien unter strengen Voraussetzungen beispielsweise diese Art von Zoll temporär zu erheben.

91 Grundlegend zum Begriff und zur Idee des Erziehungszolls *List*, Das nationale System der politischen Ökonomie, Der internationale Handel, die Handelspolitik und der deutsche Zollverein, 1841, 26. Kapitel, S. 427ff.

92 *List*, 1841, 26. Kapitel, S. 428; *van den Bossche/Zdouc*, The Law and Policy of the World Trade Organization, Texts, Cases and Materials, 4. Aufl., 2017, S. 26f.; *Rüsken* in: *Dorsch*, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 17 [Stand: März 2001]; *van Suntum*, 2013, S. 179.

93 *Sellnick*, Was der Kaufmann vom Zoll wissen muß, 1957, S. 74; *Müller*, Der Deutsche Zollverein (1834 bis 1871), ZfZ 1991, 268 (268).

94 *List*, 1841, 26. Kapitel, S. 433; *Springer Fachmedien Wiesbaden*, Kompakt-Lexikon Wirtschaftstheorie, 2013, Begriff „Zollzwecke“, S. 501.

95 Siehe hierzu kritisch *van den Bossche/Zdouc*, 2017, S. 26 mit Kritik an dieser Zollform und den durch diese angestrebten Zielen.

unter gleichen Voraussetzungen im Inland produziert werden.⁹⁶ In vielen Fällen liegt dieser Preis sogar noch unter den Herstellungskosten der Waren. Hierdurch kommt es zu Verdrängungssituationen am Markt, aus welchen oft eine nachhaltige Schädigung der inländischen Produzenten resultiert.⁹⁷

Ziel der Antidumping- und Ausgleichszölle ist es die Ausweitung der Anteile durch ausländische Unternehmen auf den eigenen Märkten zu stoppen und eine nachhaltige Schädigung dieser zu verhindern.⁹⁸ Durch die Erhebung des Zolls soll der ungerechtfertigte Preisvorteil der ausländischen Waren auf dem heimischen Markt ausgeglichen werden.⁹⁹ Oft beziehen sich solche Zölle auf ganze Warensparten. Die Abwehr von unlauterem Wettbewerb soll so forciert werden.

d) Wirtschaftszölle

Als gesondert zu erwähnende spezielle Form der Schutzzölle knüpfen die sogenannten Wirtschaftszölle an den grenzüberschreitenden Warenverkehr an und bedienen somit ebenfalls die ökonomische Motivation eine Zollschuld zu erheben. Diese Art von Zoll ist ein Mittel zur Verwirklichung wirtschafts- und handelspolitischer Ziele.¹⁰⁰ Wiederum steht der Schutz der inländischen Wirtschaft im Vordergrund.¹⁰¹

Ein Wirtschafts- oder Gebietszoll wird für den Eingang von Waren in den Wirtschaftskreislauf¹⁰² eines bestimmten Zollgebietes erhoben, weil die ausländische

96 Art. VI GATT und Art. 2 ÜAD (Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VI des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens 1994, ABl. EU Nr. L 336/103) sowie *van den Bossche/Zdouc*, 2017, S. 699f.

97 *Lasok*, *The Trade and Customs Law of the European Union*, 1998, S. 403; *Terra*, *Community Customs Law, A Guide to the Customs Rules on Trade between the (enlarged) EU and Third Countries*, Vol. 2, 1995, S. 1080.

98 *Lux* in: Kruse, *Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht*, 1988, S. 158.

99 *Grütznher/Jakob*, *Compliance von A-Z*, 2. Aufl., 2015, Glossareintrag zum Begriff „Antidumpingzoll“, S. 14.

100 *Michaelis*, *ZfZ* 1981, 354 (355); *Christiansen*, *ZfZ* 1974, 98 (99); *Dorsch*, *ZfZ* 1967, 257 (258).

101 *Michaelis*, *ZfZ* 1981, 354 (355); *Dorsch*, *ZfZ* 1967, 257 (257).

102 Der Begriff des Wirtschaftskreislaufs ist eine grundlegende wirtschaftswissenschaftliche Modellvorstellung, die ursprünglich auf *François Quesnay* zurückgeht. Modelle zum wirtschaftlichen Kreislauf und Kontenmodelle bilden einen Rahmen für die Erfassung der wesentlichen ökonomischen Vorgänge und Strömungen in einer Volkswirtschaft (vgl. hierzu ausführlich z.B: *Blaß/Lammert*, *Allgemeine Wirtschaftslehre*, 1972, S. 121ff.). Auf europäischer Ebene ergab sich die Vorstellung über das Vorhandensein eines Wirtschaftskreislaufes bereits aus dem Inhalt der Art. 2, 3 und 29 des EWGV und damit aus den damals angestrebten Zielen der EWG.

Ware an der inländischen Preisbildung beteiligt ist und in Konkurrenz zu inländischen Waren tritt.¹⁰³ Somit gleichen Wirtschaftszölle etwaige Wettbewerbsvorteile zwischen einzelnen Staaten aus.¹⁰⁴ Produktions- und Einkommensverluste im Wirtschaftskreislauf des betreffenden Zollgebietes sollen so verhindert werden.

Weitere Arten von Zöllen mit wirtschaftlichen Motiven sind beispielsweise Währungszölle, die im Falle von Zahlungsbilanzschwierigkeiten oder aus währungspolitischen Gründen erhoben werden können.¹⁰⁵ Wirtschaftszölle sind von der Konjunktur der Wirtschaft im jeweiligen Zollgebiet abhängig und können folglich Schwankungen in ihrer Höhe unterliegen. Aber auch die sogenannten Vertragszölle, die zumeist in internationalen Abkommen wie dem GATT übergangsweise festgesetzt und akzeptiert werden,¹⁰⁶ dienen wirtschaftlichen Erwägungen.

3. Sicherheitspolitische Motive

Zölle können auch im Rahmen von sicherheitspolitischen Erwägungen eine Rolle spielen. Dieses Motiv hat vor allem in den letzten Jahrzehnten, spätestens jedoch mit den Anschlägen vom 11. September 2001, zunehmend an Bedeutung gewonnen.¹⁰⁷ In diesem Zusammenhang dient der Zoll nicht mehr primär der Abgabenerhebung, sondern es steht vielmehr der Gedanke des Zolls als Verwaltungseinheit im Vordergrund.¹⁰⁸ Damit ist zwar festzuhalten, dass aufgrund sicherheitspolitischer Motive keine Zollschuld entstehen kann. Die Überwachung der Außengrenzen des Zollgebietes der Union, die Einhaltung von Verboten und Beschränkungen, die Überprüfung von Warensendungen hin auf gefährliche Güter sowie die Terrorismusbekämpfung sind jedoch in diesem Kontext von zentraler Bedeutung und Aufgabe des Zolls. Ihm kommt damit eine Führungs- und Überwachungsrolle im internationalen Handelsverkehr zu.¹⁰⁹

103 Witte in: Witte, UZK, 2018, Einführung, Rn. 19; *Wolffgang*, § 33 Zollrecht in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach (Hrsg.), Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 2015, Rn. 5; *Lux* in: Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 2015, Vorbemerkung zu Art. 31 und 32 AEUV, Rn. 4; *Dorsch*, ZfZ 1967, 257 (258); *Siegert* in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1956, S. 722.

104 *Lux* in: Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, 1988, S. 157.

105 *Michaelis*, ZfZ 1981, 354 (355); *Lux* in: Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, 1988, S. 157; *Christiansen*, ZfZ 1974, 98 (99).

106 Art. II GATT regelt diese Maximalzölle vertraglich.

107 *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1005.

108 *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1005.

109 16. Erwägungsgrund der Pariser Erklärung über die zukünftige Rolle des Zolls v. 6.6.2008.

IV. Zwischenergebnis

Festzuhalten ist an dieser Stelle, dass jede Zollerhebung grundsätzlich finanzielle Einkünfte für das jeweilige Zollgebiet bewirkt und zugleich auch einen regulierenden Einfluss auf die jeweilige Wirtschaft im Inland hat.¹¹⁰ Dennoch können die Motive für die Erhebung von Zöllen und somit für die Entstehung von Zollschulden, abhängig von der politischen Ausrichtung und dem Wohlstand eines Staates, verschiedene Schwerpunkte verfolgen. Während die meisten Länder heute die Erhebung von Zöllen überwiegend für handels- und wirtschaftspolitische Zwecke nutzen, ist der fiskalische Gedanke der Zollerhebung zumeist in den Hintergrund getreten.¹¹¹ Wesensbestimmend für den modernen Zoll ist der Schutzzoll in Form des Gebiets- oder Wirtschaftszolls.¹¹²

B. Theoretische Ansätze zum Zollschuldverständnis

Ausgehend von den verschiedenen Motiven und Rechtfertigungsgründen, die für Zölle und damit für die Entstehung von Zollschulden ursächlich sein können, sind auch die theoretischen Grundlagen der Zollschuld zu hinterfragen. Im Hinblick auf Sinn und Zweck des Instituts der Zollschuld in Form der Abgabenerhebung lassen sich dabei theoretische Ansätze und Konzepte ausfindig machen, die verschiedene Denkrichtungen verfolgen und historisch gewachsen sind. Diese fallen teilweise konträr aus und sind voneinander abzugrenzen. Im Folgenden wird deshalb auf das Verständnis der Zollschuld unter verschiedenen Prämissen und deren Rechtstechnik im Allgemeinen eingegangen.

110 *Michaelis*, ZfZ 1981, 354 (354).

111 *Kamann* in: Streinz, EUV/AEUV, 2018, Art. 30 AEUV, Rn. 10; *Waldhoff* in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 2016, Art. 28 AEUV, Rn. 1.

112 *Wernsmann* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, § 3 AO, Rn. 456 [Stand: November 2016]; *Wolffgang* in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 2015, Rn. 5; *Möller/Retemeyer*, 20. Kapitel, A. Zölle in: Adick/Bülte (Hrsg.), Fiskalstrafrecht, Straftaten gegen staatliche Vermögenswerte, 2015, Rn. 1; *Ovie*, AW-Prax 2007, 343 (343); *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 13, 21 [Stand: März 2001]; *Lux* in: Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, 1988, S. 156; *Krenn/Hirsch*, 2004, S. 46; *Lux*, 2002, S. 2; *Friedl*, Die rechtliche Stellung des Zollbeteiligten bei der Zurückweisung des Zollantrags, Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters 1970, 406 (406); *Dorsch*, ZfZ 1967, 257 (258).

I. Zollschuld nach dem Passierzollsystem

Das Verständnis der Zollschuld nach dem Gedanken des Passierzollsystems zeigt eine lange Geschichte und Tradition.¹¹³ Bis ins Mittelalter wurden Zollschulden in Form von Passierzöllen erhoben und dienten den jeweiligen Zollherrn als wichtige Einnahmequelle.¹¹⁴ Die Zollschulderhebung nach diesem System hatte in Europa noch weit bis in das 19. Jahrhundert einen wichtigen Anwendungsbereich.¹¹⁵ Heutzutage gehört dieses Zollsystem und die damit verbundene Auffassung zur Zollschuld in den meisten Ländern der Vergangenheit an.

Dem Konzept des Passierzollsystems liegt das bereits erörterte fiskalische Motiv für das Erheben einer Zollschuld zugrunde.¹¹⁶ Es verfolgt das Ziel, Zölle als Abgaben für das Passieren oder die Nutzung von bestimmten Infrastrukturen wie Wege, Straßen, Brücken, Tunnel oder Flüsse zu generieren.¹¹⁷ Dabei lag das Recht Zölle zu erheben bei den jeweiligen Gebietsherrn bzw. den Machtinhabern und war nicht etwa ein Vorrecht des Staates.¹¹⁸ Damit kommt der Zollerhebung im Rahmen dieses Systems ein vornehmlich privatwirtschaftlicher Charakter zu.¹¹⁹ Häufig wurden diese Zölle an wichtigen Verkehrsknotenpunkten erhoben, um so möglichst viele Einnahmen zu erzielen.¹²⁰ Der Zoll wird dabei örtlich an

-
- 113 *Beerens*, 1997, S. 11f.; *Rüsken* in: Dorsch, *Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs*, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 30 [Stand: März 2001].
- 114 *Beerens*, 1997, S. 13; *Lamp*, *ZgS* 1915, 505 (511, 513); *Witte* in: *Witte*, *UZK*, 2018, Einführung, Rn. 14; *Christiansen*, *ZfZ* 1974, 98 (98).
- 115 *Rüsken* in: Dorsch, *Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs*, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 33f. [Stand: März 2001]; *Beerens*, 1997, S. 16; *Dorsch*, *ZfZ* 1967, 257 (257).
- 116 Siehe Gliederungspunkt A. II. 1. des 2. Teils dieser Arbeit.
- 117 *Kuehn*, Die Entwicklung des deutschen Zollrechts bis zum Zollgesetz vom 20. März 1939, Ein Überblick – Teil 1, *ZfZ* 1950, 152 (152); *Lux* in: *Kruse*, *Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht*, 1988, S. 156; *Asakura*, *World History of the Customs and Tariffs*, 2003, S. 122ff.; *Summersberger* in: *Doralt/Ruppe*, *Grundriss des österreichischen Steuerrechts*, 2014, Rn. 741; *Witte* in: *Witte*, *UZK*, 2018, Einführung, Rn. 12.
- 118 *Lamp*, *ZgS* 1915, 505 (511).
- 119 *Rüsken* in: Dorsch, *Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs*, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 30 [Stand: März 2001]; *Schwarz* in: *Schwarz/Wockenfoth*, *Zollrecht*, Einleitung, Rn. 2 [Stand: Januar 1994]; geringfügig a.A. wohl *Witte* in: *Witte*, *UZK*, 2018, Einführung, Rn. 14.
- 120 *Krenn/Hirsch*, 2004, S. 45f., 113; *Asakura*, 2003, S. 124; *Lux*, 2002, S. 1. Stellenweise wurden sogar Brücken im Inland erbaut, um die Erhebung von Zöllen auf dem Land zu rechtfertigen (vgl. *Lamp*, Die Person des Zollschuldners in der Zollrechtsgeschichte in: *van Calker* (Hrsg.), *Staatsrechtliche Abhandlungen*, Festgabe für Paul Laband zum fünfzigsten Jahrestage der Doktor-Promotion, Band 1, 1908, S. 493 und Fn. 1).

den Zollstätten, die sich unmittelbar an den Übergangsstellen zu den infrastrukturellen Knotenpunkten befinden, erhoben und räumt dem Passierenden lediglich ein Nutzungsrecht für den betreffenden Abschnitt ein.¹²¹ Ein einmal gezahlter Passierzoll berechtigt folglich nicht auch dazu Infrastruktur zu nutzen, die die Waren in anderen Teilen eines Zollgebietes durchqueren.¹²² Ein gebietsweiser Zusammenhang von Zollerhebung und Warenbewegung ist unter dem Passierzollsystem folglich nicht vorhanden.¹²³ Vielmehr ist die Erhebung von Zöllen und somit die Entstehung der Zollschuld von Warenbewegungen über bestimmte lokale Knotenpunkte abhängig.¹²⁴

Das Verständnis der Zollschuld unter diesem Ansatz war zur Zeit des mittelalterlichen Passierzollsystems primär von der germanischen Rechtsauffassung und dessen Schuldbegriff geprägt.¹²⁵ Infolgedessen ging man im rechtstechnischen Sinne davon aus, dass die Zollschuld eine Gegenleistung für die Inanspruchnahme des jeweiligen Verkehrsweges sei, den der Zollherr im Gegenzug zu erhalten und zu sichern habe.¹²⁶ Folgt man diesem Gedanken, so wird die Zollschuld durch eine Art Übereinkommen begründet, das jedoch, anders als nach dem Verständnis des römischen Rechts, nicht abstrakt bestehen kann, sondern erst dann Bestand hat, wenn das für das Verpflichtungsverhältnis relevante Vermögenobjekt, hier die Zollsache, dem tatsächlichen Zugriff des Gläubigers obliegt.¹²⁷ Dabei ist die Zollschuld entsprechend der Höhe des Zolls auf einen realen Teil des Zollgutes bzw. auf einen Wertteil dessen beschränkt und erschöpft sich in der Zollsache selbst, ist also auf diese dinglich beschränkt.¹²⁸

121 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 282.

122 In Europa war das damalige Deutsche Reich, vor allem vor der Zeit des Zusammenschlusses zum Deutschen Zollverein, welcher erst im Jahre 1834 in Kraft trat, mangels einheitlichen Staatsgebietes, in viele territoriale Einzelstaaten und kleinere Gebiete bzw. Regionen zersplittert. Das damals herrschende Passierzollsystem hatte zur Folge, dass für Waren, die in diesem Gebiet transportiert wurden, eine Vielzahl von verschiedenen Passierzöllen gezahlt werden musste, da jede Region und jedes kleinere Gebiet an entsprechenden Punkten örtliche Passierzölle erhob. Dies konnte zu einer enormen Verteuerung der Waren führen.

123 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (511).

124 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (515).

125 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (512ff.); *Schwarz* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Einleitung, Rn. 4 [Stand: Januar 1994].

126 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (511); *Lamp*, 1917, S. 19f.; *Schwarz* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Einleitung, Rn. 4 [Stand: Januar 1994].

127 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (513).

128 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (512f.); *Kuehn*, ZfZ 1950, 152 (152f.); *Schwarz* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Einleitung, Rn. 2, 4 [Stand: Januar 1994].

II. Zollschuld nach dem Grenzzollsystem

Einhergehend mit politischen und wirtschaftlichen Veränderungen unterlag auch die Zollpolitik¹²⁹ einem stetigen Wandel und verfolgte neue Ziele¹³⁰. Folglich musste auch die bestehende Rechtstechnik des Zollwesens auf diesen Wandel reagieren und sich anpassen.¹³¹ Der Beginn der Neuzeit leitete den Rückgang des Passierzollsystems und gleichzeitig den Anfang des sogenannten Grenzzollsystems¹³² ein. Dieser Ansatz und die damit verbundenen Auswirkungen für das Verständnis der Zollschuldentstehung fanden im Laufe des 19. Jahrhunderts Verbreitung und gingen vor allem mit der Verstaatlichung und Harmonisierung des Zoll- und Wirtschaftswesens einher.¹³³

Das Konzept des Grenzzollsystems fußt weiterhin auf fiskalischen Motiven, wobei erstmals auch handelspolitische und wirtschaftliche Interessen eine Rolle spielen.¹³⁴ Zölle werden fortan zunehmend als hoheitliche Staats- oder Gebiets-einnahmen gesehen und weniger als private Erlöse.¹³⁵ Die Zollschuldentstehung ist nach diesem Ansatz an den unmittelbaren örtlichen Grenzübertritt der Waren in ein bestimmtes Zollgebiet geknüpft.¹³⁶ Damit werden die örtlichen Zollstellen von den vormals wichtigen Passierstellen an die Grenzen verlagert, wobei für das Entstehen der Zollschuld nicht entscheidend ist, dass eine solche Grenzzollstelle

129 Unter dem Begriff sind alle Maßnahmen zu verstehen, die mit dem Gestaltungsmittel Zoll die außenwirtschaftlichen Beziehungen beeinflussen, vgl. *Springer Fachmedien Wiesbaden*, Kompakt-Lexikon Wirtschaftstheorie, 2013, Glossareintrag „Zollpolitik“, S. 496.

130 Beispielsweise sollte durch eine geänderte Zoll- und Wirtschaftspolitik der Wohlstand in den jeweiligen Gebieten gefördert und eine Versorgung mit preiswerten Waren gewährleistet werden. Ebenfalls versuchte man durch Regulierungen den eigenen Kaufleuten und Händlern einen gesicherten Absatzmarkt zu verschaffen, vgl. *Lamp*, ZgS 1915, 505 (515, 517f.); *Kuehn*, ZfZ 1950, 152 (153).

131 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (518f.).

132 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (519f.) mit einer Reihe von Beispielen zu Zollordnungen, die den Wandel zum Grenzzollsystem kennzeichnen; *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 282.

133 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (520f.); *Olbertz*, Grundsätze des Wirtschaftszollrechts, ZfZ 1972, 198 (199); *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 32 [Stand: März 2001].

134 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (521); *Lenkewitz*, Zu den Begriffen „Einfuhr“ und „Ausfuhr“ im Zollrecht, ZfZ 1956, 1 (1).

135 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (522).

136 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (522); *Kuehn*, ZfZ 1950, 152 (153); *Dorsch*, ZfZ 1967, 257 (257); *Lenkewitz*, ZfZ 1956, 1 (1); *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 282f.

tatsächlich aufgesucht wird.¹³⁷ Die Zollschuldentstehung für die Waren ist vielmehr allein von ihrem Grenzübertritt in das jeweilige Zollgebiet abhängig, auch wenn dieser illegal oder außerhalb der Grenzzollstellen erfolgt.¹³⁸ Eine an der Grenze einmal entstandene und beglichene Zollschuld berechtigt den Wirtschaftsbeteiligten die Waren im gesamten Zollgebiet zu bewegen und sämtliche Infrastrukturen ohne weitere Abgabentrachtung zu nutzen.¹³⁹ Die Waren konnten folglich frei im jeweiligen Zollgebiet bewegt werden. Deutlich wird damit die rechtliche, wenn auch immer noch räumliche Beziehung der Waren zu einem Land oder Gebiet, welche mit der Zollschuldentstehung manifestiert wird.

Das Verständnis der Zollschuld ist zur Zeit des Grenzzollsystems zunehmend vom Einfluss des römischen Obligationenrechts geprägt.¹⁴⁰ Dies hat auch Auswirkungen auf die rechtlichen Vorstellungen zur Zollschuld. Rechtlich gesehen kommt diese nun durch ein einvernehmlich geschlossenes Rechtsgeschäft zwischen Schuldner und Gläubiger zustande, das auch abstrakt vorliegt, von einer persönlichen Haftung des Schuldners ausgeht und nicht ausschließlich auf die Zollsache beschränkt ist.¹⁴¹ Im Bereich der Zollrechtstechnik etabliert das Grenzzollsystem zudem eine Differenzierung zwischen den Formen der Ein-, Aus- und Durchfuhrzollschuld, um die verschiedenen Zollsätze und etwaige Verbote und Beschränkungen besser handhaben zu können. Diese Differenzierung bezieht sich jedoch wiederum nur auf die räumliche Bewegung der Warenströme und hat anfangs noch keinen wirtschaftlichen Hintergrund.¹⁴²

III. Zollschuld nach dem Gebietszollsystem

Weitere soziale und gesellschaftspolitische Veränderungen lassen auch das Grenzzollsystem im Laufe der Zeit an seine Grenzen kommen.¹⁴³ Infolgedessen entwickelt sich im 19. Jahrhundert das sogenannte Gebietszollsystem als neues

137 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 282f.

138 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (522).

139 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (523); vgl. aber auch *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 283, der mit einigen Beispielen darauf hinweist, dass die Abschaffung von Durchfuhrzöllen mit diesem System noch nicht zwingend einherging.

140 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (525).

141 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (525).

142 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (524).

143 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (526); *Lamp* bezeichnet das Grenzzollsystem sogar nur als eine Übergangsphase vom Passierzoll- zum Gebietszollsystem mit vielen Schwächen und Mängeln.

Zollsystem des modernen Staats- und Wirtschaftslebens.¹⁴⁴ Diese Entwicklung geht mit einer umfassenden Kodifizierung zollrechtlicher Normen einher, die darauf gerichtet ist die territoriale Zersplitterung der mitteleuropäischen Gebiete zu überwinden und wirtschaftliche Harmonisierung und Handlungsfähigkeit herbeizuführen.¹⁴⁵ Die auf Grundlage des Gebietszollsystems gebildete Zolleinheit führt schließlich auch zur Gründung des Deutschen Zollvereins im Jahr 1833.¹⁴⁶

Dem Gebietszollsystem liegen primär wirtschaftliche Motive zugrunde und es knüpft an die bereits erläuterten Wirtschaftszölle¹⁴⁷ an, die auch heutzutage noch als das grundlegende Motiv für die Entstehung einer Zollschuld zu sehen sind. Die fiskalischen Beweggründe für die Erhebung des Zolls treten folglich in den Hintergrund.¹⁴⁸ Vielmehr stehen nun Preisbildungsprozesse im Inland, die Förderung der heimischen Wirtschaft sowie wirtschaftliche Beziehungen zum Ausland im Fokus der nun ausschließlich beim Staat liegenden Zollpolitik, die es in Einklang zu bringen gilt.¹⁴⁹ Die Zollerhebung dient fortan nicht als Einnahmequelle für den Staat, sondern verfolgt das Ziel den Preis der einzuführenden Waren unmittelbar zu verteuern, um dadurch den Konkurrenzdruck für die einheimischen Waren zu verringern.¹⁵⁰

Die Zollschuld ist nach diesem Ansatz an ein wirtschaftliches Moment geknüpft.¹⁵¹ Sie entsteht folglich nur, wenn die in das Zollgebiet eingeführte Ware auch am Wirtschaftsverkehr des Zollgebietes teilnimmt und Einfluss auf dessen Preisverhältnisse nehmen kann.¹⁵² Nach dem Gebietszollsystem ist somit erstmals

144 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (526); *Olbertz*, ZfZ 1972, 198 (199), der dieses System als eine „Schöpfung der Neuzeit“ bezeichnet; *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 284.

145 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (527); *Kuehn*, Die Entwicklung des deutschen Zollrechts bis zum Zollgesetz vom 20. März 1939, Ein Überblick – Teil 2, ZfZ 1950, 199 (199).

146 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (527); *Kuehn*, Die Entwicklung des deutschen Zollrechts bis zum Zollgesetz vom 20. März 1939, Ein Überblick – Teil 3, ZfZ 1950, 231 (231).

147 Siehe Gliederungspunkt A. III. 2. d) des 2. Teils dieser Arbeit.

148 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (528); *Lenkewitz*, ZfZ 1956, 1 (1).

149 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (528f.).

150 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (531); *Lamp*, Zollschuld und Zollschuldner im geltenden deutschen und österreichischen Recht, ZgS 1953, 152 (157); *Riisken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 13 [Stand: März 2001].

151 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (530); *Lenkewitz*, ZfZ 1956, 1 (1); *Lamp*, ZgS 1953, 152 (160); *Siegert* in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1956, S. 723; *Summersberger* in: Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, 2014, Rn. 741; *Lux* in: Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 2015, Vorbemerkung zu Art. 31 und 32 AEUV, Rn. 4.

152 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (530); *Sellnick*, 1957, S. 22.

das wirtschaftliche Moment der Warenbewegung als Rechtsgrund für das Entstehen der Einfuhrzollschuld¹⁵³ ausschlaggebend und nicht mehr ein örtlicher Vorgang. Diese grundlegende Änderung von Rechtsinhalt und Rechtszweck im Bereich des Zollwesens muss auch nachhaltige Auswirkungen auf dessen Rechtstechnik mit sich bringen, welche allerdings erst deutlich später berücksichtigt wurden.¹⁵⁴

IV. Zollschuld als Sanktion

Die Zollschuld als Sanktionsinstrument zu betrachten, ist ein weiteres mögliches Verständnis für das Entstehen einer solchen. Nach dieser Auffassung kann die Entstehung einer Zollschuld in bestimmten Fällen, nämlich in jenen, in denen die Zollschuld aufgrund von Verstößen gegen die zollrechtlichen Vorschriften entsteht, als Strafe oder Beschränkung mit Sanktionscharakter für den Wirtschaftsbeteiligten verstanden werden.¹⁵⁵ Denn in diesen nicht regulären Fällen der Zollschuldentstehung entstehe die Zollschuld entgegen dem Willen des Zollschuldners und entgegen der eigentlichen zollrechtlichen Bestimmung.¹⁵⁶

Motive, die hinter diesem Ansatz der Zollschuldentstehung liegen, sind sanktioneller und präventiver Art. Durch das Verständnis der Zollschuld als Bestrafung soll der Wirtschaftsbeteiligte dazu angehalten werden, die zollrechtlichen Vorschriften und die damit einhergehenden Verfahrensweisen zukünftig (wieder) ordnungsgemäß einzuhalten. Regelkonformes Verhalten und die Einhaltung der zollrechtlichen Pflichten stellen mithin das primäre Ziel dieser Art der Zollschuld-

153 Anmerkung: Für die Ausfuhrzollschuld war und ist grundsätzlich bis heute der Grenzübertritt entscheidend, d.h. jener Moment, in dem die Waren räumlich das geographisch festgelegte Zollgebiet verlassen.

154 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (531), der kritisch anmerkt, dass zunächst weder Theorie noch Gesetzgebung auf die Änderungen des Rechtsinhaltes, die mit dem Gebietszollsystem einhergingen, reagiert haben.

155 *Fuchs*, Hemmnisse und Sanktionen im Zollrecht in: Europäisches Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll (EFA) (Hrsg.), Hemmnisse und Sanktionen in der EU, Tagungsband der 8. Jahrestagung des EFA am 27. und 28. Juni 1996 in Wien, 1996, S. 80; *Henke*, 8. Zollrechtstag – Wien 1996: Zu Folgen von Unregelmäßigkeiten und Verstößen im Außenwirtschafts-, Marktordnungs-, Verbrauchsteuer- und Zollrecht, ZfZ 1996, 159 (159); *Lux*, 2002, S. 235; *Bollmann*, Zur Tragweite des Art. 201 ZK, Anmerkungen zum Urteil des EuGH vom 1.2.2001, AW-Prax 2002, 30 (30); *Bieber*, Der Einfuhrbegriff im Zoll-, Umsatzsteuer- und Verbrauchsteuerrecht in: Achatz/Summersberger/Tumpel (Hrsg.), Umsatzsteuer und Zoll, 2013, S. 36.

156 *Fuchs* in: Europäisches Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll (EFA), Hemmnisse und Sanktionen in der EU, 1996, S. 80.

entstehung dar. Sie kann als Ausdruck der zollbehördlichen Kontroll- und Überwachungsfunktionen aufgefasst werden, welche jedoch dem wirtschaftszollrechtlichen Verständnis entgegensteht.¹⁵⁷

Der Grund für das Entstehen einer solchen sanktionellen Zollschuld knüpft an ein bestimmtes Fehlverhalten im Rahmen der zollrechtlichen Vorschriften an. Ein besonderes nicht regelkonformes Verhalten des Wirtschaftsbeteiligten, d.h. eine Pflichtverletzung, ist dabei auslösendes Moment für die Zollschuldentstehung.

Zwar folgt dieses Verständnis der Zollschuldentstehung im europäischen Raum keinem vorherrschenden oder ausgeprägten normierten System. Dennoch war und ist der sanktionelle Charakter der Zollschuldentstehung stellenweise immer wieder vorhanden. In früheren Zeiten setzte das Zollstraf- oder Zolldeliktsrecht oftmals für das Vorliegen seiner Tatbestände das Entstehen einer Zollschuld voraus oder fingierte diesen Umstand.¹⁵⁸ Damit wurde der aufgrund der Zollschuld zu zahlende Betrag zugleich zur Strafe für den Wirtschaftsbeteiligten. Da es bis heute weder ein einheitliches europäisches Zollstrafrecht¹⁵⁹ noch ein europäisches Strafrecht gibt,¹⁶⁰ überschneidet sich die Zollschuld, im Falle des Entstehens aufgrund sanktioneller Motive, unter Umständen mit dem Strafrecht der einzelnen Mitgliedstaaten auf nationaler Ebene oder mit entsprechenden bußgeldrechtlichen Maßnahmen der nationalen Verwaltung.

157 *Bieber* in: Achatz/Summersberger/Tumpel, Umsatzsteuer und Zoll, 2013, S. 42.

158 Eine solche Fiktion ist heute noch in Art. 83 Abs. 3 UZK und in Art. 124 Abs. 2 UZK vorhanden, um nationale strafrechtliche Normen, die das Entstehen einer Zollschuld für die Sanktionierung voraussetzen, nicht leer laufen zu lassen. Siehe hierzu allerdings auch, teils kritisch, Gliederungspunkte B. I. 3. und C. III. 2. a) des 4. Teils dieser Arbeit sowie A. I. 2. des 5. Teils dieser Arbeit.

159 Anmerkung: Unter dem Begriff „Zollstrafrecht“ werden Straftatbestände mit Bezug zum Zollrecht verstanden. Unter dem Begriff des „Zolldelikts“ können Verstöße gegen (nationale) Straf- und Bußgeldnormen im Zuständigkeitsbereich der Zollverwaltung verstanden werden; vgl. hierzu im Einzelnen *Möller*, Europäisches Strafrecht und Zollstrafrecht, *ZfZ* 2011, 39 (40).

160 Für strafrechtliche Sanktionen besteht derzeit lediglich ein Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union gerichtetem Betrug, COM (2012) 363 final v. 11.7.2012. Auch für verwaltungsrechtliche Sanktionen im Zollrecht besteht derzeit nur ein Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über den Rechtsrahmen der Europäischen Union in Bezug auf Zollrechtsverletzungen und Sanktionen, COM (2013) 884 final v. 13.12.2013, der sich jedoch seit 2013 im Gesetzgebungsverfahren befindet und nicht weiter voran kommt.

V. Zwischenergebnis

Der vorherige Abschnitt verdeutlicht, dass verschiedene theoretische Ansätze bzw. Verständnisse zum Entstehen einer Zollschuld existieren. Damit einhergehen unterschiedliche Auffassungen über die Bedeutung und Tragweite des Zollschuldsystems. Historisch gesehen sind die verschiedenen Systeme auseinander hervorgegangen bzw. haben sich aufgrund des gesellschaftlichen, wirtschaftlichen und politischen Wandels ebenfalls weiterentwickelt. Die Übergänge sind dabei fließend. Zumeist gab es Mischformen der Systeme oder Teilaspekte eines älteren Zollschuldverständnisses sind in den Rechtstechniken der neueren Zollordnungen und zollrechtlichen Vorschriften stellenweise (noch) wiederzufinden. Ein Zollschuldsystem nach einem der aufgezeigten Verständnisse in Reinform war und ist hingegen nicht zu finden.

C. Rechtliche Grundlagen und Einordnung des europäischen Zollschuldrechts

Die Normierung zollschuldrechtlicher Vorschriften ist auf verschiedenen Rechtsebenen angelegt und soll im Folgenden untersucht werden. Daneben ist auch das Verhältnis der einzelnen zollrechtlichen Bereiche im Verhältnis zum Zollschuldrecht in Betracht zu ziehen und es sind die Interdependenzen des europäischen Zollschuldrechts mit und zu anderen Rechtsgebieten zu beleuchten.

I. Normative Verankerung von zollschuldrechtlichen Vorschriften

Die rechtliche Verankerung zollschuldrechtlicher Vorschriften bzw. von Vorschriften mit zollrechtlichem Bezug ist auf verschiedenen Normierungsebenen festzustellen. Dabei weisen Anzahl und Dichte der Regelungen einen unterschiedlichen Ausprägungsgrad auf.

1. Verankerung auf internationaler Ebene

Auf internationaler Ebene sind zwar im Recht des GATT der WTO oder in anderen völkerrechtlichen Abkommen zollrechtliche Normierungen vorhanden. Zollschuldrechtliche Regelungen im Speziellen lassen sich auf dieser Ebene allerdings nicht finden. Dieser Umstand steht folglich mit der bereits erläuterten Tatsache im Einklang, dass es auch keine allgemeingültige Definition des Begriffs der Zollschuld auf internationaler Ebene gibt.¹⁶¹

161 Siehe Gliederungspunkt A. I. 3. des 2. Teils dieser Arbeit.

Zum einen könnte auf diesem Gebiet für die Staaten kein notwendiges Bedürfnis nach Vereinheitlichung bestehen. Zum anderen dürfte eine Einigung auf allgemeine Regelungen in diesem Bereich, bedingt durch die bereits vorhandenen Regelungssysteme der Staaten, auch erhebliche Schwierigkeiten bereiten. Allerdings ist festzustellen, dass in vielen nationalen Gesetzgebungen außerhalb des Einflussbereichs der EU zollschuldrechtliche Regelungen nicht, nicht umfassend oder nicht ausreichend in den jeweiligen Zollgesetzen verankert sind.¹⁶² Dezierte zollschuldrechtliche Entstehungs- und Erlöschensstatbestände sind hier nicht zu finden. Aufgrund der Tatsache, dass das Zollschuldrecht ein zentrales Element einer jeden Zollgesetzgebung darstellt, besteht hier Nachbesserungs- und Handlungsbedarf. Eine Harmonisierung und Vereinheitlichung könnte beispielsweise auf internationaler Ebene etwa über einen allgemeinen Rechtsrahmen der WCO mit einheitlichen Standards erzielt werden, die dann in nationales Recht der Mitglieder umgesetzt werden müssten.

2. Verankerung auf europäischer Ebene

Die rechtliche Verankerung zollrechtlicher Vorschriften auf europäischer Ebene ist erstmals in verschiedenen Richtlinien und Verordnungen der EWG bzw. der EG zu verzeichnen. Eine Zusammenführung der verstreuten zollrechtlichen Vorschriften erfolgte erst mit der Etablierung des ZK.¹⁶³ Dessen Nachfolger MZK und UZK führen das Konzept einer einheitlichen Kodifikation des Zollrechts auf europäischer Ebene fort. In allen Phasen des europäischen Zollrechts lassen sich dabei zollschuldrechtliche Normierungen finden.

162 Vgl. hierzu etwa Berichte über ausgewählte nationale Zollrechte wie *Schmidt/Tervooren*, Zollrecht in China, Teil 1, AW-Prax 2007, 296 (296ff.); *Schmidt/Tervooren*, Zollrecht in China, Teil 2, AW-Prax 2007, 328 (328ff.); *Zitzmann/Fahje*, Zollrecht in Japan, Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Berater 2006, 455 (455ff.); *Stiehle/Gornik*, Das neue russische Zollrecht, Russlands Zollrecht in der Entwicklung und gegenwärtigen Ausprägung, Teil 3, AW-Prax 2006, 105 (105ff.).

163 *Wolffgang*, Emerging Issues in European Customs Law, WCJ Vol. 1, No. 1, 3 (6); *Zeilinger*, Mehrwertsteuer und Unionszollkodex in: Achatz/Summersberger/Tumpel (Hrsg.), Umsatzsteuer und Zoll, 2013, S. 149; *Prieß/Niestedt*, 10 Jahre Zollkodex, 10 Jahre (un)einheitliche Rechtsanwendung im Zollrecht in Europa, Teil 1, AW-Prax 2004, 295 (295); *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 56 [Stand: März 2001].

a) Verankerung in Richtlinien und Verordnungen der EWG und der EG

Die Richtlinie EWG Nr. 79/623 aus dem Jahr 1979¹⁶⁴ trifft erstmals Regelungen auf europäischer Ebene über die Zollschuld. Erklärtes Ziel war es, die Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Zollschuld voranzubringen.¹⁶⁵ Eine Angleichung der betreffenden Vorschriften auf nationaler Ebene sollte durch die 13 Artikel zum Zollschuldrecht, die sich auf fünf Titel aufteilen, erfolgen.

Die Verordnung EWG Nr. 2144/87 vom 13. Juli 1987¹⁶⁶ beinhaltet als Nachfolgerin der Richtlinie in ihren sechs Titeln mit insgesamt 14 Artikeln unmittelbar geltende europäische Regelungen zur Zollschuld für die Mitgliedstaaten.¹⁶⁷ Sie wird ergänzt durch Durchführungsbestimmungen¹⁶⁸ sowie durch die Verordnung über Zollschuldner¹⁶⁹ und die Verordnung über die buchmäßige Erfassung und die Voraussetzungen für die Entrichtung der Eingangsabgaben oder Ausfuhrabgaben bei Bestehen einer Zollschuld¹⁷⁰. Mit der Einführung des ZK wurden die Vorschriften der Verordnung aufgehoben und in die neue zollrechtliche Kodifikation eingegliedert, um das Zollrecht insgesamt systematischer, kohärenter und vereinfachter anzuordnen.¹⁷¹

164 Richtlinie (EWG) Nr. 79/623 des Rates v. 25.6.1979 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Zollschuld, ABl. EG Nr. L 179/31.

165 Vgl. 2. Erwägungsgrund der RL (EWG) Nr. 79/623, ABl. EG Nr. L 179/31.

166 Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 des Rates v. 13.7.1987 über die Zollschuld, ABl. EG Nr. L 201/15.

167 Für eine ausführliche Behandlung der einzelnen Normen der Verordnung siehe *Witte*, Die Zollschuldverordnung, Zwischenbilanz nach einem Jahr Anwendbarkeit, Teil 1, ZfZ 1990, 2-9 und *Witte*, Die Zollschuldverordnung, Zwischenbilanz nach einem Jahr Anwendbarkeit, Teil 2, ZfZ 1990, 34-37.

168 Verordnung (EWG) Nr. 597/89 der Kommission v. 8.3.1989 mit Durchführungsbestimmungen zur VO (EWG) Nr. 2144/87 des Rates über die Zollschuld, ABl. EG Nr. L 65/11.

169 Verordnung (EWG) Nr. 1031 des Rates v. 18.4.1988 über die zur Erfüllung einer Zollschuld verpflichteten Personen, ABl. EG Nr. L 102/05.

170 Verordnung (EWG) Nr. 1854/89 des Rates v. 14.6.1989 über die buchmäßige Erfassung und die Voraussetzungen für die Entrichtung von Eingangsabgaben oder Ausfuhrabgaben bei Bestehen einer Zollschuld, ABl. EG Nr. L 186/1.

171 Art. 251 Abs. 1 ZK sowie 1. und 2. Erwägungsgrund der VO (EWG) Nr. 2913/92, ABl. EWG Nr. L 302/2; *Witte*, Das Neue am Zollkodex der Gemeinschaft, ZfZ 1993, 162 (162).

b) Verankerung im vormaligen Zollkodex und in der Zollkodex-Durchführungsverordnung

Das Zollschuldrecht des vormaligen ZK ist in Titel VII „Zollschuld“ der Verordnung geregelt. Dieser umfasst, verteilt auf fünf Kapitel, die Art. 189-242 ZK. Kapitel 1 regelt die Sicherheitsleistung für den Zollschuldbetrag (Art. 189-200 ZK), Kapitel 2 befasst sich mit dem Entstehen der Zollschuld (Art. 201-216 ZK) und Kapitel 3 behandelt die Erhebung des Zollschuldbetrags (Art. 217-232 ZK). Schließlich ist in Kapitel 4 das Erlöschen der Zollschuld geregelt (Art. 233-234 ZK). Titel VII schließt mit Kapitel 5, welches Regelungen über Erlass und Erstattung von Abgaben enthält (Art. 235-242 ZK).

In systematischer Hinsicht befinden sich die materiellen Regelungen zur Zollschuld hinter den formellen Zollschuldregelungen des Verfahrensrechts. Folglich bildet das Zollschuldrecht zusammen mit dem materiellen Recht der Erhebungsgrundlagen in Titel II und den Vorzugsbehandlungen in Titel VI einen Rahmen um das formelle Zollrecht.¹⁷²

In der ZK-DVO sind die zollschuldrechtlichen Ausgestaltungsvorschriften primär in Teil IV „Zollschuld“ in Form der Artikel 857-912 ZK-DVO zu finden. Sie gliedern sich in Anlehnung an die entsprechenden Vorschriften des ZK in die Titel Sicherheitsleistung (Art. 857-858 ZK-DVO), Entstehen der Zollschuld (Art. 859-867a ZK-DVO sowie Art. 450a-450c ZK-DVO), Erhebung des Zollschuldbetrags (Art. 868-876a ZK-DVO sowie Art. 450d ZK-DVO) und Erstattung oder Erlass der Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben (Art. 877-912 ZK-DVO).

c) Verankerung im vormaligen Modernisierten Zollkodex

Der MZK, welcher lediglich auf dem Papier existierte und bekanntlich noch vor seiner vollständigen Anwendbarkeit bereits von der Praxis eingeholt wurde, sieht zollschuldrechtliche Regelungen in dessen Titel II „Zollschuld und Sicherheitsleistung“ in den Art. 44-86 MZK vor. Kapitel 1 befasst sich dabei mit dem Entstehen der Zollschuld (Art. 44-55 MZK), Kapitel 2 enthält Regelungen über die Sicherheitsleistung für Zollschulden (Art. 56-65 MZK), Kapitel 3 regelt die Bereiche Erhebung und Entrichtung sowie Erlass und Erstattung der Abgabenbeträge (Art. 66-85 MZK) und Kapitel 4 enthält mit Art. 86 MZK Vorschriften über das Erlöschen der Zollschuld. Dem Grunde nach ist die hier aufgeführte Rege-

172 Vgl. Kodex-Bogen zum ZK in *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, 7. Aufl., 2012, Rn. 17 sowie *Witte* in: Witte (Hrsg.), Zollkodex, 2013, Einführung, Rn. 13 mit Kritik an dieser Systematik.

lungsart und -systematik, mit Ausnahme der noch fehlenden Befugnisübertragungen, bereits ein Vorläufer für die späteren Vorschriften des UZK.¹⁷³ Durchführungsvorschriften für den MZK wurden aufgrund der absehbaren Überarbeitung der Vorschriften und der geplanten Überholung durch den UZK nicht mehr erlassen.

d) Verankerung in Unionszollkodex und in den Durchführungsrechtsakten

Strukturell ist das Zollschuldrecht in Titel III „Zollschuld und Sicherheitsleistung“ des UZK eingegliedert und normativ verankert. Dieser umfasst, verteilt auf vier Kapitel, die Art. 77-126 UZK, welche der verfahrensmäßigen Reihenfolge im Hinblick auf die etwaigen Abläufe zur Zollschuld folgen.

Kapitel 1 mit seinen Art. 77-88 UZK umfasst zunächst das Entstehen der Zollschuld mit den einzelnen einfuhrseitigen (Abschnitt 1) und ausfuhrseitigen (Abschnitt 2) Entstehungstatbeständen sowie gemeinsame Vorschriften für Ein- und Ausfuhrzollschulden (Abschnitt 3). In Kapitel 2 (Art. 89-100 UZK) ist die Sicherheitsleistung für eine möglicherweise entstehende oder entstandene Zollschuld geregelt. Daran schließt sich Kapitel 3 (Art. 101-123 UZK) an, in welchem Erhebung, Entrichtung, Erstattung und Erlass des Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrags geregelt sind. In diesem Kapitel geht es zunächst um die Festsetzung des entsprechenden Abgabenbetrags sowie um die Mitteilung der Zollschuld und deren buchmäßige Erfassung (Abschnitt 1), woran sich die Entrichtung des Abgabenbetrags (Abschnitt 2) anschließt und sodann Erlass und Erstattung (Abschnitt 3) geregelt sind. Kapitel 4 (Art. 124-126 UZK) normiert zum Abschluss von Titel III schließlich das Erlöschen der Zollschuld.

Im Vergleich zum ZK hat der Unionsgesetzgeber das Zollschuldrecht hinter die Erhebungsgrundlagen des Titels II und somit an den Anfang der Verordnung gestellt.¹⁷⁴ Damit befinden sich die Regelungen über die Zollschuld fortan vor den Titeln, die das Verbringen der Waren in und aus dem Zollgebiet der Union (Titel IV und VIII) sowie den Status der Waren, die Überführung dieser und die Zollverfahren (Titel V-VII) regeln. Vor dem Hintergrund, dass Titel III allgemeine

173 Witte in: Witte, UZK, 2018, Einführung, Rn. 23; Looks/Dersch, DStR 2016, 1185 (1186); Zeilinger, ZfZ 2013, 141 (143f.). Vgl. zu den Vorschriften des MZK ausführlich Lux, Der Modernisierte Zollkodex, ZfZ Sonderheft/2009, 1 (1-36).

174 Vgl. Kodex-Bogen zum UZK in Witte, Der Unionszollkodex, Ein systematischer Überblick, AW-Prax 2013, 373 (374).

und für alle Verfahren geltende Regelungen beinhaltet, erscheint diese Neuregelung des Unionsgesetzgebers sowohl strukturell als auch inhaltlich logisch und konsequent.¹⁷⁵

In den Durchführungsvorschriften zum UZK lassen sich weitere ausgestaltende Normen zum Zollschuldrecht finden. Diese sind über die entsprechenden Befugnisnormen¹⁷⁶ im UZK legitimiert und folgen in ihrer Anordnung der Einteilung und Struktur der Grundverordnung. So lassen sich zum einen in Titel III „Zollschuld und Sicherheitsleistung“ der UZK-DVO in den Art. 147-181 UZK-DVO weitere Regelungen zum Zollschuldrecht ausfindig machen. Zum anderen sind im gleichnamigen Titel III der UZK-DeIVO in den Art. 72-103 UZK-DeIVO ebenfalls zollschuldrechtliche Ausgestaltungen vorhanden. Auch in der UZK-ÜDeIVO lassen sich mit den Art. 7 und 8 UZK-ÜDeIVO Regelungen zu diesem Bereich finden.

e) Verankerung in den Leitlinien der Kommission

Neben den Normierungen in den einschlägigen Verordnungen lassen sich auf europäischer Ebene zusätzlich Regelungen über das Zollschuldrecht in den sogenannten Leitlinien der Europäischen Kommission¹⁷⁷ finden. In diesen zeigt die Kommission ihr Verständnis zur Auslegung der zollschuldrechtlichen Normen auf, illustriert dieses mit Beispielen und stellt weiterführende Informationen oder Klarstellungen für den Rechtsanwender zur Verfügung.

Durch Leitlinien soll grundsätzlich die korrekte und kohärente Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften in den Mitgliedstaaten erleichtert werden.¹⁷⁸ Die Bedeutung solcher Leitlinien ist dabei nicht unerheblich, da die Kommission selbst in maßgeblichem Umfang die Verordnungen des Zollrechts erarbeitet, geprägt und beeinflusst hat. Sie selbst spielt im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens auf

175 Witte/Henke/Kammerzell, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 97; Harden, Die zollschuldrechtlichen Vorschriften des Unionszollkodex, Ein systematischer Überblick über das Entstehen und Erlöschen der Zollschuld, Zoll Revue 2018, 25 (25); zu den Regelungen des MZK bereits Lux, ZfZ Sonderheft/2009, 1 (17).

176 Die Unterscheidung zwischen den delegierten Rechtsakten der UZK-DeIVO und den Durchführungsrechtsakten der UZK-DVO ist im UZK jeweils über Befugnisübertragungen vorgesehen. Diese waren aufgrund der Reform des Unionsrechts im Zuge des Vertrags von Lissabon (Art. 290, 291 AEUV) in die Verordnung einzuführen.

177 Vgl. die jüngste Version der Leitlinien der Europäischen Kommission für die Zollschuld des UZK, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidance-customs-debt_de.pdf [Stand: 30.6.2019].

178 Weerth, Europäische Rechtsquellen des Zollrechts, Erörterung des rechtlichen Status der „Leitlinien“ für Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung, AW-Prax 2002, 102 (103).

europäischer Ebene eine zentrale Rolle.¹⁷⁹ Folglich ist der Auffassung dieses Organs Bedeutung beizumessen, da sie in vielen Fällen den Willen des Verordnungsgebers widerspiegeln dürfte.

Die Texte sind allerdings, im Gegensatz zu den zollrechtlichen Verordnungen, nicht rechtlich verbindlich für die Mitgliedstaaten, sondern haben lediglich erläuternden Charakter.¹⁸⁰ Aus diesem Grund werden sie auch als „Soft Law“¹⁸¹ bezeichnet. Der EuGH hat in ständiger Rechtsprechung die fehlende rechtliche Bindungswirkung der Leitlinien für die Mitgliedstaaten ebenfalls bestätigt.¹⁸² Allerdings weist er auch darauf hin, dass die Leitlinien ein maßgebliches Erkenntnisinstrument der Auslegung für die Gerichte der Mitgliedstaaten seien.¹⁸³ Sie können folglich in der Praxis eine Quasi-Bindungswirkung entfalten.¹⁸⁴

179 Vgl. hierzu Art. 289-291 AEUV. Im Bereich der delegierten Rechtsakte und der Durchführungsrechtsakte sind Position und Autonomie der Kommission im Hinblick auf ihre Rechtsetzungsbefugnisse mit dem Vertrag von Lissabon sogar noch gestärkt worden, vgl. *König*, § 2 Gesetzgebung in: *Schulze/Zuleeg/Kadelbach* (Hrsg.), Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 2015, Rn. 77; *Reuter*, Modernisierung des Modernisierten Zollkodex, *ZfZ* 2012, 147 (149); *Fuchs*, *ZfZ* 2011, 281 (283).

180 So auch explizit aufgeführt in der englischen Version der Leitlinien der Europäischen Kommission für die Zollschuld (Guidelines on Customs Debt), S. 1, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidance-customs-debt_en.pdf [Stand: 30.6.2019]; *Wolffgang*, Dienstanweisungen aus Brüssel?, *AW-Prax* 2002, 81 (81); *Pampel*, Rechtsnatur und Rechtswirkungen von Mitteilungen der Kommission im europäischen Wettbewerbsrecht, *EuZW* 2005, 11 (12); *Deimel*, Rechtsnatur und Bindungswirkung von Leitlinien der Europäischen Kommission, Zum Vorabentscheidungsverfahren C-260/08, *ZfZ* 2009, 157 (160); *Schwarze*, Soft Law im Recht der Europäischen Union, *Europarecht* 2011, 3 (5, 7); *Graevenitz*, Mitteilungen, Leitlinien, Stellungnahmen, Soft Law der EU mit Lenkungswirkung, *EuZW* 2013, 169 (172).

181 Europäische Kommission, Ausschuss für den Zollkodex, Dokument zu Art und Rechtswirkung von Leitlinien v. 5.4.2006, TAXUD/1406/2006-DE, S. 1, 5; Europäisches Parlament, Rechtsausschuss, Arbeitsdokument zu institutionellen und rechtlichen Auswirkungen der Anwendung der Instrumente des „Soft law“ v. 22.2.2007, PE 384.581 v 02-00 (Dok. 653346), S. 2; *Schroeder* in: *Streinz* (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 2018, Art. 288 AEUV, Rn. 33; *Ruffert* in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 2016, Art. 288 AEUV, Rn. 102; *Graevenitz*, *EuZW* 2013, 169 (169); *Sonnefeld*, Verbindlichkeit der Leitlinien der Kommission, *AW-Prax* 2008, 476 (476).

182 Siehe z.B. *EuGH*, *Urt. v. 13.12.2012*, Rs. C-226/11, *ECLI:EU:C:2012:795* (*Expedia*), Rn. 28f.; *EuGH*, *Urt. v. 14.6.2011*, Rs. C-360/09, *ECLI:EU:C:2011:389* (*Pfleiderer AG*), Rn. 21; *EuGH*, *Urt. v. 10.12.2009*, Rs. C-260/08, *ECLI:EU:C:2009:768* (*HEKO Industrierzeugnisse GmbH*), Rn. 20.

183 *EuGH*, *Urt. v. 13.12.1989*, Rs. C-322/88, *ECLI:EU:C:1989:646* (*Salvatore Grimaldi*), Rn. 18; *EuGH*, *Urt. v. 10.12.2009*, Rs. C-260/08, *ECLI:EU:C:2009:768* (*HEKO Industrierzeugnisse GmbH*), Rn. 23.

184 *Wolffgang*, *AW-Prax* 2002, 81 (81); *Weerth*, *AW-Prax* 2002, 102 (105).

3. Verankerung auf nationaler Ebene

Neben den europäischen Normen zum Zollschuldrecht sind Regelungen mit zollschuldrechtlichem Gehalt auch auf nationaler Ebene vorhanden. Sie lassen sich zum einen in der Abgabenordnung und zum anderen in den Dienstvorschriften des Bundesministeriums der Finanzen finden.

a) Verankerung in der Abgabenordnung

In der Abgabenordnung (AO)¹⁸⁵, welche allgemeines Verfahrensrecht auf nationaler Ebene regelt, lassen sich Vorschriften ausfindig machen, die Regelungen mit zollschuldrechtlichem Bezug beinhalten. Beispiele für solche Vorschriften sind § 38 AO oder § 47 AO. Die Anwendbarkeit der einzelnen Normen und ihrer Absätze hängt dabei immer von etwaigen Überlagerungen durch den UZK oder dessen delegierten Rechtsakten bzw. Durchführungsrechtsakten ab.¹⁸⁶ Sofern die Vorschrift jedoch nicht durch das Unionszollrecht verdrängt wird, sondern dieses nur ergänzt, sind die jeweiligen nationalen Vorschriften aus der AO anwendbar.¹⁸⁷

b) Verankerung in Dienstvorschriften

Zu den einzelnen zollrechtlichen Bereichen lassen sich auf nationaler Ebene Dokumente in Form der sogenannten Dienstvorschriften des Bundesministeriums der Finanzen finden. Im Bereich des Zollschuldrechts ist die Dienstvorschrift VSF Z 09 01 zum Zollschuldrecht¹⁸⁸ maßgeblich. Dienstvorschriften sind jedoch keine rechtlich verbindlichen Ausgestaltungen, die im Außenverhältnis oder auf europäischer

185 Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung v. 1.10.2002, BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61, die zuletzt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 18.12.2018, BGBl. I S. 2639, geändert worden ist.

186 *Wolffgang* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Einführung, Rn. 150 [Stand: Oktober 2019]; vgl. auch Abdruck der Liste in der Dienstvorschrift VSF S 03 00.

187 *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 78 [Stand: März 2001]; ausführlich hierzu: *Henke/Huchatz*, Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, Die Überlagerung der Abgabenordnung durch den Zollkodex, Teil I, ZfZ 1996, 226ff.; Teil II ZfZ 1996, 262ff.; *Hohrmann*, Quellen und Systematik des gemeinschaftlichen und nationalen Zollrechts nach Inkrafttreten des Zollkodex der Gemeinschaften, DStZ 1994, 449 (456f.).

188 Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht, Z 09 01 in der Fassung v. 5.7.2017.

Ebene Gültigkeit besitzen würden.¹⁸⁹ Vielmehr binden sie die nationale Zollverwaltung und dienen den Anwendern des Rechts als Leitfaden. Sie sollen folglich im Einklang mit den europäischen Vorschriften Anhaltspunkte über die Anwendung der Vorschriften geben sowie auf problematische Fälle aufmerksam machen. Hierdurch soll auf nationaler Ebene eine einheitliche Entscheidungslinie der jeweiligen Zollbehörden gewährleistet werden.¹⁹⁰ Falls im Anwendungsbereich der unionalen Vorschriften Lücken bestehen, werden diese, sofern es noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung zu den Problematiken gibt, durch die Dienstvorschriften ausgefüllt und für die Praxis bis auf Weiteres handhabbar gemacht.

II. Verhältnis von Zolls Schuldrecht und dem Recht über die Zollverfahren

Grundsätzlich stehen die beiden Bereiche des Zolls Schuldrechts (materielles Zollrecht) und des Rechts über die Zollverfahren (formelles Zollrecht) getrennt nebeneinander.¹⁹¹ Diese klare systematische Trennung war in der Vergangenheit jedoch nicht immer vorhanden und fand erst Eingang in die Zollordnungen, als sich die Erhebungsgründe für Zölle von fiskalischen zu wirtschaftlichen Motiven wandelten.¹⁹² Nach wie vor ist das Verhältnis zwischen diesen beiden Gebieten jedoch ein enges. Es charakterisiert sich vor allem durch viele Überschneidungen und Interdependenzen. Eine isolierte Betrachtungsweise ist zwar möglich, allerdings nicht zielführend. Denn für das Verständnis des einen Zollbereiches ist jenes des anderen unerlässlich.

Bereits in der Geschichte und Entwicklung des (europäischen) Zollrechts hat sich gezeigt, dass sich die beiden zollrechtlichen Bereiche gegenseitig bedingen und beeinflussen. Dabei kann man feststellen, dass mit zunehmender Anzahl von Ausnahmen, die eine Befreiung von der Zollpflicht aufgrund gewisser wirtschaftlicher Umstände vorsahen, auch erstmals ein Bedürfnis zur Ausgestaltung von Zollverfahrensvorschriften entstand.¹⁹³ Mit der Veränderung der Rechtstechnik und dem sich wandelnden Verständnis der Zollerhebung gingen somit zugleich auch Wandel und Ausdifferenzierung des Zollverfahrensrechts einher.¹⁹⁴ Beide Gebiete üben folglich Einfluss aufeinander aus und bestimmte Änderungen in einem Bereich ziehen Veränderungen im anderen Bereich zwangsläufig mit sich.

189 Schmitz in: Stelkens/Bonk/Sachs (Hrsg.), *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 2018, § 1 VwVfG, Rn. 212.

190 Möller/Retemeyer in: Adick/Bülte, *Fiskalstrafrecht*, 2015, Rn. 10.

191 Prieß/Stein in: Witte, *UZK*, 2018, Vor Art. 1 UZK, Rn. 12.

192 Lamp, 1917, S. 23.

193 Lamp, *ZgS* 1915, 505 (536f.).

194 Lamp, *ZgS* 1915, 505 (542).

Die zollschuldrechtlichen Vorschriften, vor allem jene der Entstehungs- und Erlöschenstatbestände, knüpfen auch nach dem UZK immer an verfahrensrechtliche Abläufe und Regeln an. Das Entstehen bzw. Erlöschen der Zollschuld ist von der Einhaltung dieser zollverfahrensrechtlichen Vorschriften abhängig, sodass das ergänzende Verhältnis der beiden zollrechtlichen Gebiete nach wie vor besteht.

III. Verhältnis des europäischen Zollschuldrechts zu nationalem Recht

Aufgrund des Prinzips der begrenzten Einzelmächtigung in Art. 5 EUV muss das europäische Zollrecht auf einer primärrechtlichen Befugnisnorm basieren. Im Fall des UZK wird dessen Erlass durch das Europäische Parlament und den Rat der Europäischen Union auf die Art. 33, 114, 207 AEUV gestützt.¹⁹⁵ Die delegierten Rechtsakte werden hingegen von der Kommission als Rechtsakte ohne Gesetzescharakter mit allgemeiner Geltung zur Ergänzung oder Änderung bestimmter nicht wesentlicher Vorschriften des UZK gem. Art. 290 AEUV erlassen.¹⁹⁶ Die ebenfalls von der Kommission erlassene Durchführungsverordnung zum UZK wird auf Art. 291 AEUV gestützt und regelt Einzelheiten zur Umsetzung und Ausführung des UZK.¹⁹⁷ Der Einfluss der Kommission beim Erlass der beiden zuletzt genannten Hoheitsakte ist dabei verschieden.¹⁹⁸

Als unionales Sekundärrecht i.S.d. Art. 288 Abs. 1 AEUV stehen die Grundverordnung des UZK sowie deren delegierte Rechtsakte und die Durchführungsverordnung als von den Unionsorganen erlassene Hoheitsakte in der Normenhierarchie über dem nationalen Recht. Diese Unionsrechtsakte haben als Verordnungen gem. Art. 288 Abs. 2 AEUV allgemeine, verbindliche und unmittelbare Geltung in jedem Mitgliedstaat der EU.

195 VO (EU) Nr. 952/2013, ABl. EU Nr. L 269/1.

196 Die jeweiligen Normen zur Befugnisübertragung, welche nicht wesentliche Vorschriften des UZK ergänzend ausgestalten, sind fortlaufend in der Grundverordnung geregelt. Sie sind abschließend zu Beginn der VO (EU) Nr. 2015/2446, ABl. EU Nr. L 343/1 aufgeführt, welche unter den Bedingungen des Art. 284 UZK zustande kommt.

197 Die jeweiligen Normen zur Übertragung von Durchführungsbefugnissen sind fortlaufend in der Grundverordnung geregelt. Sie sind abschließend zu Beginn der VO (EU) Nr. 2015/2447, ABl. EU Nr. L 343/558 aufgeführt, die nach dem Ausschussverfahren des Art. 285 UZK zustande kommt.

198 Lyons, 2018, S. 131ff.; Reuter, ZfZ 2012, 147 (148f.); Lux, Einführung in den Zollkodex der Union (UZK), ZfZ 2014, 178 (179).

Der Anwendungsvorrang des Unionsrechts ergibt sich im deutschen Recht aus Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG.¹⁹⁹ Damit haben die Verordnungen UZK, UZK-DelVO und UZK-DVO grundsätzlich Vorrang vor zollrechtlichen Regelungen in nationalen Gesetzen wie dem Zollverwaltungsgesetz (ZollVG)²⁰⁰ oder der AO, vor Rechtsverordnungen wie der Zollverordnung (ZollV)²⁰¹ oder vor Verwaltungsvorschriften wie der Dienstvorschrift Zolls Schuldrecht.²⁰² Folglich besteht für zoll(schuld)rechtliche Regelungen auf nationaler Ebene grundsätzlich kein Bedürfnis mehr. Bedeutung können sie im Einzelfall aber dennoch erlangen, etwa wenn das Unionsrecht lückenhaft ist und ergänzt werden muss. Weiterhin kann auch der Unionsgesetzgeber explizit die Regelung und Ausgestaltung gewisser Inhalte auf mitgliedstaatlicher Ebene vorsehen.²⁰³

D. Zusammenfassung

Die theoretischen und rechtlichen Grundlagen des europäischen Zolls Schuldrechts haben gezeigt, dass das Konzept der Zolls chuld vielschichtig und komplex ist. Dies gilt zunächst für die rechtlichen Grundlagen der zolls chuldrechtlichen Vorschriften und deren Verhältnis zu anderen Rechtsgebieten. Weiterhin sind auch die Zwecke, die die Erhebung von Zöllen und damit auch die Zolls chuldensteherung verfolgen und rechtfertigen, vielseitig und interdisziplinär angelegt. Sie bilden gleichzeitig die Grundlage für die einzelnen theoretischen Ansätze zum Zolls chuldverständnis, die sich im Laufe der Zeit gewandelt haben. Von besonderem Interesse ist dabei das (moderne) zolltheoretische Verständnis zum Wirtschafts zollrecht. Im Folgenden wird deshalb der Ansatz des Wirtschafts- oder Gebiets zolls näher beleuchtet und dessen Bedeutung für das europäische Zollrecht genau untersucht.

199 Jarass in: Jarass/Pieroth (Hrsg.), GG Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 2011, Art. 23 GG, Rn. 27; Ipsen, Staatsrecht VII § 181, Rn. 58; BVerfGE 73, 339/374f.

200 Zollverwaltungsgesetz v. 21.12.1992, BGBl. I S. 2125; 1993 I S. 2493, das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes v. 23.6.2017, BGBl. I S. 1822, geändert worden ist.

201 Zollverordnung v. 23.12.1993, BGBl. I S. 2449; 1994 I S. 162, die zuletzt durch Artikel 9 Abs. 10 des Gesetzes v. 3.12.2015, BGBl. I S. 2178, geändert worden ist.

202 Siehe hierzu auch *Wolfgang* in: Witte/Wolfgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 4000 mit entsprechender Normenpyramide des Zollrechts; *Summersberger* in: Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, 2014, Rn. 746.

203 Explizite Normierungen, die den Mitgliedstaaten die Ausgestaltung bestimmter Bereiche zuweisen, lassen sich z.B. in Art. 44, 103 Abs. 2, 159, 243 UZK finden.

3. Teil: Der zolltheoretische Ansatz des Wirtschaftszollrechts und die bisherige Bedeutung des Wirtschaftszollgedankens im europäischen Zollrecht

Schwerpunkt und Gegenstand des dritten Teils dieser Arbeit ist der zolltheoretische Ansatz des Wirtschaftszollrechts als das heute vorherrschende (moderne) Verständnis zur Zollsschuldentstehung. Zunächst werden Entwicklung und Grundsätze des Wirtschaftszollrechts im Allgemeinen und auf europäischer Ebene betrachtet (A.), ehe im Einzelnen die bisherige Bedeutung dieses Konzepts für das europäische Zollrecht, vor allem im Kontext der Rechtsprechung des EuGH, analysiert und bewertet wird (B.).

A. Entwicklung und Grundsätze des Wirtschaftszollrechts

Das Wirtschaftszoll- oder Gebietszollsystem wird auch als Errungenschaft der Neuzeit bezeichnet.²⁰⁴ Es kann als endgültige Abkehr vom vormaligen Passierzollsystem gesehen werden.²⁰⁵ Allgemein charakterisiert sich das hinter diesem theoretischen Ansatz stehende Zollschuldverständnis durch das Anknüpfen der Zollsschuldentstehung an einen wirtschaftlichen Vorgang.²⁰⁶ Die Entstehung und Entwicklung dieses Ansatzes ist dabei historisch gewachsen und findet schließlich auch Eingang in das europäische Zollrecht.

I. Herleitung und Ursprünge

Der Gedanke des Wirtschaftszolls kann nicht auf den einen theoretischen Ursprung oder auf den einen Theoretiker zurückgeführt werden. Ebenfalls gibt es keine explizite rechtliche Normierung dieses theoretischen Ansatzes zur Zollsschuldentstehung, etwa in Form eines konkreten Tatbestands in einer Zollordnung oder einem internationalen Abkommen. Dennoch tauchen Umstände, aus denen

204 *Olbertz*, ZfZ 1972, 198 (199); *Müller-Eiselt*, Die Entstehung der Zollschuld bei Verstoß gegen Verfahrensvorschriften nach dem Zollkodex – Das Zollschuldrecht auf dem Irrweg zu einem Sanktionszollrecht?, ZfZ 2001, 398 (398); *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 13 [Stand: März 2001].

205 *Fuchs*, Verstößt das EG-Zollrecht gegen Grundsätze des Wirtschaftszolls?, Anmerkungen, ZfZ 2003, 322 (322); *Lenkewitz*, ZfZ 1956, 1 (1).

206 Siehe hierzu auch Gliederungspunkt B. III. des 2. Teils dieser Arbeit.

sich die Gedanken des Wirtschaftszollrechts ableiten lassen, bereits in frühen Stadien des Zollwesens auf und sind bis in die Gegenwart konstant zu finden. Einen festen Platz hat das Wirtschaftszollrecht spätestens mit der Etablierung der einzelnen Zollverfahren. Dabei spielen auch politische und wirtschaftliche Umstände eine zentrale Rolle, was zugleich die interdisziplinäre Relevanz dieses Ansatzes verdeutlicht.

1. Erste Ausprägungen in der Antike und im Mittelalter

Vage Ausprägungen im Sinne des Wirtschaftszolls lassen sich bereits in der Antike und im Mittelalter ausfindig machen. Natürlich gab es zu dieser Zeit noch keine Theorien, die sich mit diesem Konzept beschäftigten. Allerdings lassen sich aus der Logik damaliger Rechtsordnungen und den zeitgenössischen gesellschaftlichen Umständen Gedanken herleiten, die in ihren Grundzügen aus heutiger Sicht einem wirtschaftszollrechtlichen Verständnis entsprechen würden.

a) Antike

Bereits im frühen Zeitalter der Antike lassen sich Ausprägungen des Zollwesens und zöllnerische Tätigkeiten teils durch Schriften, teils durch archäologische Funde in verschiedenen geographischen Regionen nachweisen.²⁰⁷ Die Beweggründe für das Entrichten von Abgaben waren allerdings noch nicht jene im Sinne des modernen Zolls. Vielmehr entwickelten sich die Zölle aus anfangs verpflichtend zu leistenden Tributen und freiwilligen Geschenken im Handel.²⁰⁸ Erste Belege über schutzzöllnerische Maßnahmen lassen sich im antiken Griechenland finden.²⁰⁹ Allerdings dienten sie nicht im Sinne des modernen Schutzzolls den nationalen wirtschaftlichen Interessen, sondern primär der Sicherung der Einnahmen der Eliten des Landes.²¹⁰

Zur Zeit des Römischen Reichs und unter dessen Recht war der Zoll stets fiskalischer Natur und wandelte sich im Laufe der Zeit von einer privatwirtschaftlichen

207 Vgl. zur geschichtlichen Entwicklung des Zollwesens in der Antike ausführlich *Pausch, ZfZ* 1974, 201 (201ff.); *Asakura*, 2003, S. 19ff.; *Haarhuis*, Ein Zollgesetz für den Staat Palästina – mit Kommentierung, Diss. jur., 2004, S. 2ff. sowie *Klinkott/Kubisch/Müller-Wollermann*, Geschenke und Steuern, Zölle und Tribute, Antike Abgabenformen in Anspruch und Wirklichkeit, 2007, mit jeweils weiteren Nachweisen.

208 *Pausch, ZfZ* 1974, 201 (204); *Seligman*, Essays in Taxation, 1895, S. 6f.

209 *Asakura*, 2003, S. 46ff.

210 *Asakura*, 2003, S. 48.

Abgabe zu einer öffentlichen Zwangsabgabe.²¹¹ Dabei kannten die Römer bereits Einfuhr-, Ausfuhr- und Durchfuhrzölle.²¹² Ausprägungen von Zollverfahren lassen sich indes noch nicht feststellen.²¹³ Für Zollschulden haftete der Zollschuldner abstrakt mit seinem gesamten Vermögen.²¹⁴

Interessant ist an dieser Stelle das Recht der Germanen. Dieses sah eine Haftung für die Zollschuld mit der Ware selbst vor.²¹⁵ Das bedeutet konsequenterweise, dass bei Untergang der Ware auch eine etwaig entstandene Zollschuld erlischt.²¹⁶ Über die Motive für diese Regelung kann nur gemutmaßt werden. Naheliegender wäre zunächst diese Vorgehensweise auf den Umstand zu stützen, dass die Germanen keinen abstrakten Obligationsbegriff kannten und damit auch nicht dem vormaligen römischen Fiskalgedanken folgten.²¹⁷ Allerdings ist mit dem Untergang der Ware auch kein Eingehen dieser in die örtliche Wirtschaft mehr gegeben. Die Ware konnte also nicht vor Ort, etwa auf dem örtlichen Markt, verkauft oder gehandelt werden. Aus heutiger Sicht würde man sagen, dass sie nicht in den betreffenden Wirtschaftskreislauf eingehen kann. Ob die Germanen bereits in dieser Dimension dachten oder, ob diese Regelung lediglich auf den in der Rechtsordnung fehlenden abstrakten Schuldbegriff zurückzuführen ist, bleibt allerdings fraglich. Aus heutiger Sicht kann diese Regelungsweise jedenfalls im Sinne des Wirtschaftszolls gewertet werden.

b) Mittelalter

Auch im Mittelalter kamen wirtschaftszollrechtlichen Gedanken bereits Bedeutung zu. Zwar war zu dieser Zeit noch das Passierzollsystem als Grundlage für die Erhebung von Zöllen vorherrschend.²¹⁸ Allerdings gab es stellenweise auch

211 *Kuehn*, ZfZ 1950, 152 (152); *Schwarz* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Einleitung, Rn. 2f. [Stand: Januar 1994]; *Krenn/Hirsch*, 2004, S. 32; *Lamp* in: van Calker, Staatsrechtliche Abhandlungen, 1908, S. 479.

212 Anmerkung: Auf die Besonderheiten des römischen Zollsystems soll an dieser Stelle nicht vertiefend eingegangen werden. Für eine eingehende Befassung mit diesem Zollsystem vgl. u.a. *Krenn/Hirsch*, 2004, S. 29ff. oder auch *Lamp* in: van Calker, Staatsrechtliche Abhandlungen, 1908, S. 473-487.

213 *Lamp* in: van Calker, Staatsrechtliche Abhandlungen, 1908, S. 482.

214 *Schwarz* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Einleitung, Rn. 3 [Stand: Januar 1994].

215 *Schwarz* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Einleitung, Rn. 4 [Stand: Januar 1994].

216 *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 31 [Stand: März 2001]; *Schwarz* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Einleitung, Rn. 4 [Stand: Januar 1994].

217 *Lamp* in: van Calker, Staatsrechtliche Abhandlungen, 1908, S. 490, 499ff.; *Krenn/Hirsch*, 2004, S. 38; *Schwarz* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Einleitung, Rn. 4 [Stand: Januar 1994]; *Lamp*, ZgS 1915, 505 (513).

218 *Krenn/Hirsch*, 2004, S. 38.

Tendenzen Zölle zu erheben, die bereits in Ansätzen den Charakter eines Gebietszolls aufwiesen.²¹⁹ So wurden beispielsweise sogenannte Marktzölle erhoben, welche nicht an die Warenbewegung anknüpften, sondern als eine Art Gebühr für die Nutzung der örtlichen Marktanlagen und den Verkauf von Waren auf diesen erhoben wurden.²²⁰ Der Eingang der Waren auf den örtlichen Markt bzw. in die örtliche Wirtschaft musste sozusagen erkaufte werden.²²¹ Dabei richtete sich der erhobene Zoll nach dem letztlich erzielten Warenumsatz.²²² Waren, die zum eigenen Verbrauch bestimmt waren, unterlagen hingegen dem Marktzoll nicht.²²³

In diesem Zusammenhang lässt sich auch die im Mittelalter zunehmend etablierte Unterscheidung zwischen Handelswaren (*res pomerciales*) und Gebrauchsgütern (*res usuales*) anführen.²²⁴ Erstere unterlagen Zollabgaben, letztere waren zumeist vom Zoll befreit.²²⁵ Diese Unterscheidung der Waren kann unter Umständen bereits als ein Hinweis darauf gesehen werden, dass nur gehandelte Waren, die in den Wirtschaftskreislauf eines Territoriums eingingen, vom Zoll erfasst werden sollten, nicht aber der Warenverkehr des täglichen Lebens von Bürgern. Freilich ist dies noch nicht vergleichbar mit dem Gebietszoll im modernen Sinne, da man im Mittelalter noch das Verständnis der Zollschuldentstehung nach dem Passierzollsystem verfolgte. Dennoch wird deutlich, dass es auch hier schon eine Differenzierung zwischen bestimmten Waren gab, die in die ‚Wirtschaft‘ einer Region oder einer Stadt eingingen und dort (sicherlich) gehandelt werden würden und jenen Waren, die nur für den persönlichen Gebrauch vorgesehen waren.

Auch im materiellen Zollrecht lassen sich in dieser Zeit Veränderungen ausfindig machen, die erste wirtschaftszollrechtliche Gedanken widerspiegeln. Hier kommt es zu ersten Einrichtungen im Hinblick auf zollverfahrensrechtliche Abläufe. So lassen sich beispielsweise im Zeitraum des späten Mittelalters bis zum Anfang des 19. Jahrhunderts im Hinblick auf die Zollverfahren sogenannte Zollniederlagen feststellen. Sie erleichtern den Transithandel von Waren und erlauben nunmehr auch einen Weitertransport der Waren nach Lagerung im Zollgebiet.²²⁶

219 Siehe auch *Krenn/Hirsch*, 2004, S. 41, die diese Art von Zöllen in der Nähe der Wirtschaftszölle verorten.

220 *Dorsch*, *ZfZ* 1967, 257 (257); *Siegert* in: Gerloff/Neumark, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 1956, S. 721.

221 Vgl. hierzu *Grube/Jung/Bernhardt*, *Die historische Entwicklung von Zöllen, Steuern und Abgaben*, 2002, S. 17; *Lamp* in: van Calker, *Staatsrechtliche Abhandlungen*, 1908, S. 509f.

222 *Siegert* in: Gerloff/Neumark, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 1956, S. 721.

223 *Krenn/Hirsch*, 2004, S. 157.

224 *Witte* in: Witte, *UZK*, 2018, Einführung, Rn. 14; *Schwarz* in: Schwarz/Wockenfoth, *Zollrecht*, Einleitung, Rn. 2 [Stand: Januar 1994].

225 *Schwarz* in: Schwarz/Wockenfoth, *Zollrecht*, Einleitung, Rn. 2 [Stand: Januar 1994].

226 *Krenn/Hirsch*, 2004, S. 167f.

Folglich ist kein Einfuhrzoll, sondern lediglich der Durchfuhrzoll zu entrichten.²²⁷ Auch der Begleitscheinverkehr findet in dieser Zeit bereits Erwähnung.²²⁸

2. Entwicklung der Zollverfahren als Ausdruck des Wirtschaftszollprinzips

Die Verwirklichung des Wirtschaftszollsystems auf rechtlicher Ebene kann nicht durch die allgemeine Festschreibung einer Theorie erfolgen, sondern muss durch Rechtstechnik und Rechtsinhalt etabliert werden. Somit stellt sich die Frage, wodurch dem Gedanken des Wirtschaftszolls Rechnung getragen bzw. wie er verwirklicht wird.

Um den politischen und ökonomischen Motiven des Wirtschaftszolls²²⁹ gerecht zu werden, bedarf es entsprechender rechtlicher Instrumente, die ihrem Regelungsgehalt nach zum einen eine Zollschuld für solche Waren entstehen lassen, die Eingang in den Wirtschaftskreislauf des jeweiligen Zollgebietes finden.²³⁰ Zum anderen bedarf es jedoch auch Regelungen, die verhindern, dass bestimmte Waren einem Zollanspruch unterliegen bzw. es soll gewährleistet werden, dass Waren in bestimmten zollrechtlichen Situationen von der Entstehung einer Zollschuld ausgeschlossen werden. Dem ersten Bedürfnis wird durch die zollschuldrechtlichen Entstehungstatbestände Rechnung getragen. Letzterem wurde durch die Entwicklung der verschiedenen Zollverfahren entsprochen, welche sich bereits mit dem Übergang vom Grenzzoll- zum Gebietszollsystem zunehmend ausprägen.²³¹

Fraglich ist, welchen Zweck die Zollverfahren im Allgemeinen verfolgen und welche Bedeutung ihnen zukommt. Grundsätzlich können sie als ein Instrument zur Förderung der Wirtschaft verstanden werden.²³² Neben den verfahrensrechtlichen Vereinfachungen und Vorteilen bei der Abwicklung der Zollprozesse für den einzelnen Wirtschaftsbeteiligten und die Zollverwaltungen verfolgen sie jedoch klar ein wirtschaftliches Ziel: Die Vermeidung von Zollabgaben aufgrund des fehlenden Eingangs der Waren in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebietes

227 *Kuehn*, ZfZ 1950, 152 (153).

228 *Siegert* in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1956, S. 721.

229 Siehe hierzu auch Gliederungspunkt A. III. 2. des 2. Teils dieser Arbeit.

230 Siehe zu den hier denkbaren Konstellationen *Lux* in: Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 2015, Vorbemerkung zu Art. 31 und 32 AEUV, Rn. 4.

231 *Sellnick*, 1957, S. 48; *Lux* in: Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 2015, Vorbemerkung zu Art. 31 und 32 AEUV, Rn. 4.

232 *Michaelis*, ZfZ 1981, 354 (354).

und dem damit einhergehenden fehlenden Schutzbedürfnis der inländischen Wirtschaft.²³³ Ihr Sinn und Zweck ist damit eindeutig auf den Gedanken des Wirtschaftszolls ausgerichtet und spiegelt diesen somit wider.²³⁴

Festzustellen ist in zollrechtshistorischer Hinsicht, dass es Ausprägungen von Zollverfahren bereits lange vor der zolltheoretischen Etablierung und Diskussion um das Wirtschaftszollrecht gab. Weiterhin ist zu konstatieren, dass sich Zollverfahren in vielen Ländern weltweit entwickelt haben, sodass die hier mit den Zollverfahren in Verbindung gebrachten Annahmen des Wirtschaftszolls in all jenen Staaten zutreffen dürften, in denen es Zollverfahren gibt.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht kann als eines der frühesten Ausprägungen eines Zollverfahrens beispielsweise die Freizone bzw. der Freihafen genannt werden. Ursprünglich stellten diese Gebilde kein Zollverfahren, sondern lediglich einen Ort, an welchem die Waren keinem staatlichen Zollanspruch unterlagen, dar. Die Örtlichkeit wurde oftmals sogar als nicht zum Zollgebiet zugehörig deklariert. Sinn und Zweck hinter diesem Prinzip war die Vermeidung von Zöllen, weil die Waren entweder weiter transportiert werden sollten oder noch nicht sicher war, ob sie wirklich in das Zollgebiet Eingang finden sollten. Die Waren sollten sich lediglich temporär in der Freizone bzw. im Freihafen aufhalten und somit vorerst keinen Zollabgaben unterliegen.

Im Laufe der Zeit fanden im Bereich der deutschen Zollgesetzgebung, wie auch in anderen Staaten, immer mehr Zollverfahren Berücksichtigung, um möglichst viele Situationen zu erfassen, in denen Waren keinem Zollanspruch unterliegen sollten. Die Nichterhebung der Abgaben und damit das Nichtentstehen einer Zollschuld rechtfertigten sich wiederum dadurch, dass die Waren nicht in den Wirtschaftskreislauf des jeweiligen Zollgebietes eingingen, obwohl sie sich temporär zwecks Transport, Lagerung, Verarbeitung oder Verwendung in diesem aufhielten. Somit weichen die Zollverfahren aufgrund ihres wirtschaftlichen Ziels von dem vormals etablierten Passierzollsystem ab, welches die Erhebung von Zöllen in den vorgenannten Fällen stets notwendig machte.²³⁵ Allen abgabenvermeidenden Zollverfahren ist damit ausnahmslos der Wirtschaftszollgedanke immanent. Die Daseinsberechtigung der Verfahren fußt somit auf diesem Konzept, auch wenn es in den Anfängen ihrer Etablierung noch unausgesprochen blieb.

233 *Michaelis*, ZfZ 1981, 354 (354); *Olbertz*, ZfZ 1972, 198 (200).

234 *Wolffgang*, WCJ Vol. 1, No. 1, 3 (4).

235 *Michaelis*, ZfZ 1981, 354 (354).

3. Bedeutung auf internationaler Ebene

Zollschuldrechtliche Regelungen lassen sich auf internationaler Ebene, wie bereits dargestellt²³⁶, nur in sehr geringem Umfang finden. Allerdings sind aufgrund der Nähe zwischen Zollschuldrecht und jenem über die Zollverfahren²³⁷ sowie aufgrund der Feststellungen aus dem vorangegangenen Kapitel ebenfalls Regelungen über die Zollverfahren für die Betrachtung und Herleitung des Wirtschaftszollgedankens relevant. Auf internationaler Ebene belegen dies vornehmlich das Internationale Abkommen zur Vereinfachung der Zollförmlichkeiten des Völkerbundes und die sogenannte Kyoto-Konvention der WCO. Der Gedanke des Wirtschaftszolls klingt in einer Reihe dieser Bestimmungen an und liegt dem Verständnis dieser Vorschriften folglich zugrunde.

a) Internationales Abkommen zur Vereinfachung der Zollförmlichkeiten des Völkerbundes von 1923

Am 3. November 1923 wurde durch die Vertragsstaaten des damaligen Völkerbundes in Genf das Internationale Abkommen zur Vereinfachung der Zollförmlichkeiten (IAVZ)²³⁸ verabschiedet. Es stellt die erste internationale Konvention auf dem Gebiet des Zollrechts dar und kann zudem als Vorläufer der Kyoto-Konvention der WCO von 1973 gesehen werden.²³⁹

Ziel des Abkommens ist es laut der Präambel und gem. Art. 1 IAVZ den gerechten Handel i.S.d. Art. 23 Völkerbundsatzung²⁴⁰ durch den Abbau unnötiger, übertriebener oder willkürlicher Zollformalitäten sicherzustellen. Dabei sind in den 30 Artikeln und den Anhängen der Konvention unter anderem zollrechtliche Situationen beschrieben, in denen Verfahrensweisen mit (temporären) Zollbefreiungen greifen sollen. Ziel und Zweck dieser ist es, Zollabgaben für den Wirtschaftsbeteiligten in bestimmten Situationen zu vermeiden, gleichzeitig aber auch die Interessen des jeweiligen Zollgebietes zu schützen.

236 Siehe Gliederungspunkt C. I. 1. des 2. Teils dieser Arbeit.

237 Siehe Gliederungspunkt C. II. des 2. Teils dieser Arbeit.

238 Internationales Abkommen zur Vereinfachung der Zollförmlichkeiten des Völkerbundes v. 3.11.1923, RGBI. 1925 II, S. 672.

239 *Asakura*, 2003, S. 272.

240 Völkerbundsatzung v. 28. Juni 1919; Art. 23 lautete: „Unter Vorbehalt der Bestimmungen der schon bestehenden oder künftig abzuschließenden internationalen Übereinkommen und im Einklang mit diesen Bestimmungen übernehmen die Bundesmitglieder folgendes: [...] e) sie werden die nötigen Anordnungen treffen, um die Freiheit des Verkehrs und der Durchfuhr sowie die gerechte Regelung des Handels aller Bundesmitglieder zu gewährleisten und aufrechtzuerhalten mit der Maßgabe, daß die besonderen Bedürfnisse der während des Krieges 1914/1918 verwüsteten Gegenden berücksichtigt werden sollen; [...]“.

Zwar konnte das Abkommen aufgrund seiner Unverbindlichkeit in der Praxis nicht die erhoffte Wirkung und Reichweite erzielen.²⁴¹ Dennoch lassen sich bereits in den Regelungen dieser Konvention wichtige Anhaltspunkte zum Verständnis des Wirtschaftszolls finden.

aa) Zollbefreiungen bei Warenmustern und Modellen

Art. 10 IAVZ sieht zeitweilige Zollbefreiungen für Warenmuster und Modelle von Kaufleuten und Fabrikanten vor, die zwecks Vertrieb die Zollgrenze eines anderen Landes passieren und temporär in diesem verweilen. Der in Art. 10 IAVZ beschriebene Vorgang kann als Vorläufer des späteren Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung qualifiziert werden.²⁴² Er ist darauf ausgerichtet Waren, die nur für einen bestimmten Zeitraum im Zollgebiet verbleiben, von Zollabgaben zu befreien, da die entsprechenden Waren durch das Verlassen des Zollgebietes keine Relevanz mehr für die Wirtschaft des Landes besitzen.

Je nach Rechtslage im Zielzollgebiet ist der Handelnde verpflichtet eine Legitimationskarte über die Waren mitzuführen, auf der auch eine zeitliche Begrenzung für die Wiederausfuhr der Waren vermerkt wird. Auf diese Weise wird unter anderem die zollamtliche Überwachung sichergestellt. Weiterhin sieht Art. 10 Abs. 3 IAVZ zwei weitere Voraussetzungen für die Begünstigung vor. Zum einen muss bei der Wiederausfuhr die Nämlichkeit der Ware zweifelsfrei festgestellt werden können. Zum anderen dürfen die Gegenstände mengen- und wertmäßig nicht den handelsüblichen Charakter von Mustern übersteigen. Der Sinn und Zweck, der sich aus dem Wortlaut dieses Absatzes ergibt, liegt darin, sicherzustellen, dass die Muster und Modelle nicht im Zollgebiet des jeweiligen Einfuhrstaates verbleiben. Genauer gesagt sollen sie nicht in dessen Wirtschaftskreislauf eingehen und an Wertbildungsprozessen der inländischen Wirtschaft teilnehmen. Dies ist vor allem an der wert- und mengenmäßigen Beschränkung zu erkennen. Denn bei Einfuhr einer größeren Menge an Warenmustern von gewissem Wert besteht eine größere Gefahr, dass es zu einer preislichen Beeinflussung des Marktes kommen könnte, sofern die Muster unerlaubt in diesen eintreten. Nach Art. 10 Abs. 5 IAVZ werden deshalb auch für nicht wiederausgeführte Muster, die im Zollgebiet verbleiben, Zollabgaben verlangt.

241 *Dorsch, ZfZ* 1985, 294 (295).

242 Heute findet sich diese Fallgruppe auf europäischer Ebene in der Zollbefreiungsverordnung wieder, vgl. VO (EG) Nr. 1186/2009 des Rates v. 16. November 2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen, ABl. EU Nr. L 324/23.

bb) Erleichterungen für den Zollanmelder

Anlage A zu Art. 14 IAVZ sieht verfahrensrechtliche Erleichterungen für den Zollanmelder von Waren vor. In Punkt 6 ist geregelt, dass leichte Verstöße im Zollverfahren, etwa bei Unterlassung oder Irrtum im Rahmen der Vorlage von Unterlagen bei der Zollanmeldung, lediglich mit einer geringen Bestrafung geahndet werden sollen. Diese soll insbesondere bei Vorgängen, in denen es um die Verzollung geht, möglichst gering ausfallen, sofern der Verstoß leicht zu beheben ist und keine betrügerische Absicht vorliegt. Ausdrücklich normiert das Abkommen, dass eine etwaige Strafe keinen anderen Charakter als den einer formalen Verwarnung oder einer einfachen Ahndung tragen darf. Damit wird deutlich, dass das Entstehen einer Zollschuld als Sanktion für einen Verstoß gegen zollrechtliche Vorschriften im Zollverfahren in der Konvention nicht vorgesehen ist. Dies spiegelt das Verständnis des Wirtschaftszolls in seiner Grundannahme wider: Der Eintritt in den Wirtschaftskreislauf ist folglich maßgebliches Moment für die Zollschuldentstehung und keine anderen Umstände.

Punkt 8 der Anlage spricht überdies davon, dass Zölle bei der Wiederausfuhr von Waren aus dem Zollgebiet zurückgezahlt werden sollen, sofern die zollamtliche Überwachung der Waren nicht unterbrochen wurde und lückenlos nachgewiesen werden kann. Wiederum wird an dieser Stelle deutlich, dass der Konventionsgeber nur für Waren, die im Land und in dessen Wirtschaft verbleiben, Zollabgaben erheben möchte. Eine Zollerhebung die einen örtlichen oder geographischen Bezugspunkt hat, scheidet deshalb aus, da sich die Waren zeitweilig bereits im Zollgebiet des Landes aufhielten und dennoch kein Zoll gezahlt werden muss. Die Zollschuldentstehung soll vielmehr an ein wirtschaftliches Moment geknüpft sein und Waren, die nicht im Wirtschaftskreislauf eines Landes verbleiben, sollen konsequenterweise nicht mit einem Zoll belastet werden.

cc) Zollbehandlung von beschädigten Lagerwaren

Anlage C zu Art. 14 IAVZ regelt die Behandlung von gelagerten Waren. Punkt 16 sieht vor, dass beschädigte Waren, die sich in einem Zolllager befinden, vernichtet werden dürfen. In diesem Zusammenhang sollen keine Zölle gezahlt werden. Wiederum wird hier eine zollrechtliche Situation beschrieben, in der Zollabgaben und damit die Zollschuldentstehung vermieden werden sollen. Erneut ist die Motivation für diese Regelung aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu betrachten, denn die Waren nehmen keinen Einfluss auf die inländische Wirtschaft und sollen aus diesem Grund mit keinem Zoll belegt werden. Der Umstand, dass sich die Waren zeitweilig im Zollgebiet in einem Zolllager befanden, reicht nicht aus, um eine Zollschuld zu begründen, da im Sinne der Regelung an den dauerhaften wirtschaftlichen Verbleib anzuknüpfen ist.

dd) Umgang mit aufgeführten aber nicht eingeführten Waren

Anlage D zu Art. 14 IAVZ regelt unter Punkt 17 die Nichterhebung von Einfuhrzöllen von in Ladeverzeichnissen aufgeführten Waren, die jedoch tatsächlich und nachweislich nicht in das jeweilige Land und damit in das Zollgebiet eingeführt wurden. Diese Bestimmung verdeutlicht erneut das Prinzip des Wirtschaftszolls in seiner Grundform. Zwar könnte man auch davon ausgehen, dass unter dem Begriff des Landes, wie er in der Regelung gebraucht wird, das Zollgebiet in seiner räumlichen Form gemeint ist und nicht dessen Wirtschaftskreislauf. Allerdings widerspräche diese Auffassung dem Telos der Norm, nämlich den Wirtschaftsbeteiligten von Abgaben zu befreien, da dessen Waren nachweislich nicht in den inländischen Markt eingehen.

ee) Zeitweilige Einfuhren

Art. 16 IAVZ sieht verschiedene Arten der zeitweiligen Einfuhr von Gütern in ein Zollgebiet vor. Hierunter fallen nach der Konvention unter anderem die Einfuhr aufgrund von Weiterverarbeitung der Waren, aufgrund von Ausstellungen und Vorstellungen aller Art oder auch aufgrund der Einfuhr von Fahrzeugen von Reisenden. Aus den beschriebenen zollrechtlichen Situationen entwickelten sich später die Zollverfahren der Verwendung und der Veredelung. Punkt 7 der zugehörigen Anlage sieht eine Rückzahlung der für den Zeitraum der zeitweiligen Einfuhr entrichteten Sicherheit vor, sofern alle Verpflichtungen in Bezug auf die zollrechtliche Situation erfüllt wurden. Das bedeutet, dass auch die Ausfuhr der Waren fristgerecht erfolgt sein muss. Die Rückzahlung erfolgt, da die Waren den Wirtschaftskreislauf des Zollgebietes wieder verlassen und somit kein Anlass mehr für das Einhalten der Sicherheitsleistung, die potenziell anfallende Zollabgaben absichern soll, besteht.

b) Internationales Abkommen zur Vereinfachung und Harmonisierung der Zollverfahren der WCO von 1973

Das Internationale Abkommen zur Vereinfachung und Harmonisierung der Zollverfahren²⁴³ der WCO (zur damaligen Zeit noch Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens, RZZ) vom 18. Mai 1973 ist auch als sogenannte Ky-

243 Vgl. ABl. EG Nr. L 100/1 v. 21.4.1975, Beschluss des Rates vom 18.3.1975 über den Abschluss eines internationalen Übereinkommens zur Vereinfachung und Harmonisierung der Zollverfahren und Annahme der dazugehörigen Anhänge betreffend Zolllager. Anmerkung: Anlagen der Kyoto-Konvention, die von der EG durch Beschluss des Rates verbindlich angenommen wurden, werden im Folgenden mit der jeweiligen Fundstelle im Amtsblatt der EG belegt.

oto-Konvention bekannt. Das Abkommen und seine verschiedenen Anhänge stellen eine Zusammenfassung wichtiger Zollverfahrensarten²⁴⁴ weltweit dar. Eine spätere Ergänzung dieser Verfahren erfolgte mit dem Istanbul Abkommen vom 26. Juni 1990, welches ausführliche Regelungen zur vorübergehenden Verwendung von Waren in einem Einfuhrland trifft.²⁴⁵

Das Abkommen von 1973 enthält in seiner verbindlichen Grundkonvention und in den fakultativen Anhängen eine Reihe von Normen (*Standards*) und Empfehlungen (*Recommended Practices*) für die Regelung von Zollverfahren.²⁴⁶ Differenziert werden verschiedene Gruppen von Verfahren.²⁴⁷ Die Ausgestaltung dieser kann von Staat zu Staat divergieren. Allerdings sind die Verfahrensweisen in ihren Grundsätzen gleich ausgerichtet und verfolgen die gleichen wirtschaftlichen Ziele.²⁴⁸ Dabei können die Standards und Empfehlungen in der Konvention als „Ausprägung des Wirtschaftszollgedankens“²⁴⁹ gesehen werden. Ausgewählte prägnante Beispiele aus den Anlagen verdeutlichen im Folgenden diese Sichtweise.

aa) Anlage über Zolllager

Die Anlage E.3 über Zolllager²⁵⁰ regelt den Grundsatz der Befreiung von Zöllen solcher in das Zollgebiet eingeführter Waren, die in einem Zolllager eingelagert sind und deren endgültige Verwendung noch nicht bestimmt wurde. Das Zollverfahren der Lagerung ist dabei auf das Interesse des Wirtschaftsbeteiligten ausgerichtet zum einen keine Abgaben bei beabsichtigter Wiederausfuhr entstehen zu lassen und zum anderen die Erhebung dieser bei endgültiger Einfuhr auch erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Einführung in den freien Verkehr zuzulassen.²⁵¹

244 Z.B. Zolllager- und Freizonenverfahren sowie Zollgutversand, aktive Veredelung, passive Veredelung und vorübergehende Verwendung.

245 Volltext des Abkommens abrufbar auf der offiziellen Website der WCO unter: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/conventions-and-agreements/istanbul/istanbul_legal_text_eng.pdf?la=en [Stand: 30.6.2019].

246 *Dorsch*, Das Übereinkommen zur Vereinfachung und Harmonisierung der Zollverfahren, *ZfZ* 1973, 289 (290).

247 Gruppierung und Erläuterung dieser Verfahrensarten auch in *Michaelis*, *ZfZ* 1981, 354 (355).

248 *Michaelis*, *ZfZ* 1981, 354 (354).

249 *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 3003.

250 ABl. EG Nr. L 100/7 v. 21.4.1975; *Dorsch*, *ZfZ* 1973, 289 (291).

251 2. und 3. Erwägungsgrund der Einleitung der Anlage E.3 über Zolllager der Kyoto-Konvention v. 1973.

Bereits die Unterscheidung zwischen Waren der vorübergehenden Einfuhr, das heißt Waren, die wiederausgeführt werden und nur vorübergehend im Zollgebiet eingelagert werden, und Waren der endgültigen Einfuhr, bei denen Zollabgaben zu zahlen sind, zeigt, dass die Zollschuld nur für letzteren Fall entstehen kann. Denn in diesem Fall nehmen die Waren an der inländischen Wirtschaft teil. In diesem Zusammenhang sprechen die Regelungen von einer tatsächlichen Einfuhr in den freien Verkehr des betreffenden Landes.²⁵² Dieser Begriff wird nicht weiter definiert. Aus dem Kontext sowie dem Sinn und Zweck der Standards und Empfehlungen meint er jedoch wohl den Wirtschaftskreislauf des betreffenden Landes, in den die Waren nach Zahlung sämtlicher (Zoll-)Abgaben eingehen dürfen. Die offizielle englische Version benutzt an dieser Stelle den Begriff „home use“, Heimatlandgebrauch/-verbrauch, und die französische Fassung spricht von „consommation“, dem (Inlands-)Verbrauch. Auch diese Begriffe verdeutlichen, dass die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr bzw. der Verbrauch der Ware innerhalb dieses Kreislaufs gemeint sein muss. Diese Annahme wird ebenfalls durch die Tatsache unterstrichen, dass im 6. Erwägungsgrund der Einleitung zur Anlage E.3 von inländischen oder nationalisierten Waren die Rede ist. Diese werden somit von anderen Waren differenziert, was verdeutlicht, dass von einem heimischen Wirtschaftsmarkt ausgegangen wird, in den Waren eintreten können. Die Erhebung der Einfuhrabgaben hängt folglich von jenem Moment des wirtschaftlichen Eintretens in den inländischen Markt ab. Zollschulden entstehen in der konsequenten Fortführung dieses Gedankens demnach mit Eintritt in den Wirtschaftskreislauf und damit nach dem Wirtschaftszollgedanken.

Norm 22 der Anlage E.3 regelt, wie bereits das vormalige Abkommen des Völkerbundes²⁵³, dass Waren, die im Zolllager durch einen Unfall oder höhere Gewalt zerstört werden, keinen Einfuhrabgaben unterliegen, sofern Untergang oder Zerstörung ordnungsgemäß nachgewiesen werden.²⁵⁴ Wiederum ist hier der Wirtschaftszollgedanke präsent. Die Waren können nicht mehr in Konkurrenz zu inländischen Waren treten und müssen deshalb auch nicht mit einem Zoll belastet werden. Reste und Abfälle der zerstörten Waren könnten dies jedoch, weshalb Norm 22 ebenfalls regelt, dass diese bei Abfertigung zum freien Verkehr zu verzollen sind. Norm 23 trifft eine ähnliche Regelung für den Fall, dass der Verfügungsberechtigte die Waren aktiv zerstören oder entwerten möchte.

252 3. Erwägungsgrund der Einleitung der Anlage E.3 über Zolllager der Kyoto-Konvention v. 1973.

253 Siehe Gliederungspunkt A. I. 3. a) des 3. Teils dieser Arbeit.

254 Norm 30 der Anlage E.1 über den Zollgutversand, ABl. EG Nr. L 166/17 v. 4.7.1977 trifft in diesem Kontext eine inhaltsgleiche Regelung.

bb) Anlage über die vorübergehende Verwahrung

Anlage A.2 über die vorübergehende Verwahrung von Waren²⁵⁵ regelt, dass Waren zwischen ihrer Ankunft und der Abgabe einer Zollanmeldung vorübergehend unter zollamtlicher Überwachung gelagert werden.²⁵⁶ Sinn und Zweck dieser Regelungen ist, dass die Zollbehörden eine dauerhafte und lückenlose Kontrolle über die Waren ausüben können, solange noch keine Bestimmungen über ihren weiteren Verbleib getroffen wurden. Vor allem soll vermieden werden, dass Waren ohne die Entrichtung von Abgaben in den zollrechtlich freien Verkehr gelangen und nicht mehr auffindbar sind.²⁵⁷

Auch in diesen Vorschriften findet die Logik des Wirtschaftszollgedankens und des Eintritts von Waren in den Wirtschaftskreislauf eines Zollgebietes Anklang. So wird festgelegt, dass Waren, die aufgrund ihrer niedrigen Zollbelastung mit einem geringen Abgabenerisiko verbunden sind, auch auf nicht baulich gesicherten Plätzen unter zollamtlicher Überwachung gelagert werden können.²⁵⁸ Durch den Wortlaut dieser Norm und vor allem durch den Begriff Abgabenerisiko wird deutlich, dass es dem Normgeber auf den wirtschaftlichen Wert der Waren und den mit diesem verbundenen Zollabgaben ankommt. Zum einen lässt sich der ungewollte Wegfall niedriger Zollabgaben für das jeweilige Land besser kompensieren, als wenn diesem hohe Abgaben entgingen. Folglich ist eine nicht so starke Sicherung dieser Waren angemessen. Zum anderen stellen Waren, die einem niedrigen Zollbetrag unterliegen, mit Blick auf deren ungewollten Eingang in den Wirtschaftskreislauf ein nicht so hohes Risiko dar, als wenn solche Waren unbeabsichtigt in die heimische Wirtschaft eingingen, die hohen Zollabgaben unterliegen. Denn Waren, die hohen Zollsätzen unterliegen, sind für die heimischen Produkte zumeist eine größere Konkurrenz. Folglich trifft die Norm eine Ausnahme vom Grundsatz der Lagerung in verschlossenen Räumen aufgrund der wirtschaftlichen Einflussmöglichkeit der Waren im Falle des unerlaubten unverzollten Eingangs in den Wirtschaftskreislauf.

Die Regelungen zu verdorbenen, beschädigten, untergegangenen oder zerstörten Waren beinhalten ebenfalls wirtschaftszollrechtliche Gedanken. Für die Abfertigung zum freien Verkehr und die Erhebung etwaiger Eingangsabgaben wird jeweils auf den tatsächlichen Zustand der Waren oder die verbleibenden Abfälle

255 ABl. EG Nr. L 160/18 v. 17.6.1978; *Dorsch*, Neue Anhänge zur Konvention von Kyoto, 1976, *ZfZ* 1977, 27 (27f.).

256 Buchst. a) der Begriffsbestimmungen der Anlage A.2 der Kyoto-Konvention v. 1973.

257 Der 1. Erwägungsgrund der Einleitung der Anlage A.2 der Kyoto-Konvention v. 1973 spricht in diesem Zusammenhang von den Interessen des Staates, die zu wahren sind.

258 Norm 6 Punkt 2. der Anlage A.2 der Kyoto-Konvention v. 1973.

abgestellt.²⁵⁹ Daraus folgt, dass wirtschaftlicher Zustand und Wert der Waren bei Eingang in den zollrechtlich freien Verkehr berücksichtigt werden. Nur solche Waren, die tatsächlich in die inländische Wirtschaft eingehen, sollen entsprechend ihrem Wert verzollt werden. Die ursprüngliche intakte Ware wird dabei außer Betracht gelassen, da sie nicht mehr existiert und auch nicht am Wirtschaftskreislauf teilnehmen kann. Gestützt wird diese Annahme weiterhin durch Norm 18 der Anlage A.2, die davon spricht, dass eine Ware für den Handel wertlos gemacht werden kann. Auch in diesem Fall ist ein entsprechender Einfluss der Ware auf die Wirtschaft nicht mehr in dem Maße gegeben, als wenn sie noch vollständig intakt wäre. Folglich sind geringere Zollabgaben zu entrichten. Ausweislich des Wortlautes wird an dieser Stelle davon ausgegangen, dass die betreffende Ware einen gewissen Handelswert am Wirtschaftsmarkt besitzt. Damit kann sie diesen auch beeinflussen. Deutlich wird durch die Vorschriften somit, dass von einem Einfluss der Waren auf dem heimischen Markt ausgegangen wird. Eingangsabgaben werden dabei nur für solche Waren erhoben, die tatsächlich am Wirtschaftsgeschehen des jeweiligen Landes teilnehmen. Damit ist entscheidendes Moment für die Zollschuldentstehung ein wirtschaftliches.

cc) Anlage über Rückwaren

Anlage B.3 über die Wiedereinfuhr in unverändertem Zustand (Rückwaren)²⁶⁰ regelt, dass Waren, die nach ihrer Ausfuhr aus dem Zollgebiet nachweislich unverändert wieder in dieses zurückgeführt werden, keinen Zollabgaben unterliegen.²⁶¹ Wiedereinfuhr in unverändertem Zustand bezeichnet das Verfahren, nach dem Waren, die aus dem freien Verkehr oder als Veredelungserzeugnisse ausgeführt worden sind, eingangsabgabenfrei zum freien Verkehr abgefertigt werden können, sofern sie im Ausland nicht bearbeitet, verarbeitet oder ausgebessert worden sind.²⁶² Die erfolgreiche Abfertigung zum freien Verkehr garantiert dabei, dass die eingeführten Waren ständig im Zollgebiet verbleiben dürfen.²⁶³

Die Regelungen über Rückwaren verdeutlichen einmal mehr den Gedanken des Wirtschaftszolls, welcher hinter den Normierungen steht. Denn Waren, welche sich zuvor bereits im freien Verkehr aufgehalten haben, sollen nicht oder nicht noch einmal mit Zollabgaben belastet werden, weil sie bereits dem Wirtschaftskreislauf des Landes angehört haben. Ein Einfluss auf den wirtschaftlichen Markt

259 Normen 16-18 der Anlage A.2 der Kyoto-Konvention v. 1973.

260 ABl. EG Nr. L 100/28 v. 17.4.1980; *Dorsch*, Anhänge zur Konvention von Kyoto, 1978, ZfZ 1978, 292 (293f.).

261 2. Erwägungsgrund der Einleitung der Anlage B.3 der Kyoto-Konvention v. 1973.

262 Buchst. a) der Begriffsbestimmungen der Anlage B.3 der Kyoto-Konvention v. 1973.

263 Buchst. b) der Begriffsbestimmungen der Anlage B.3 der Kyoto-Konvention v. 1973.

ist lediglich zu befürchten, wenn veränderte Rückwaren mit gesteigertem Wert in das Zollgebiet eingehen. In diesen Fällen ist die Abgabefreiheit schon per Begriffsbestimmung des Verfahrens nicht erlaubt. Hingegen wird bei benutzten, beschädigten oder verdorbenen Rückwaren eine abgabenfreie Wiedereinfuhr nicht abgelehnt.²⁶⁴ Dies unterstreicht, dass es für die (erneute) Erhebung der Zollabgaben auf eine etwaige Wertsteigerung oder Verbesserung der Waren ankommt. Eine solche hätte nämlich zur Folge, dass die sich auf dem heimischen Markt befindlichen Produkte des Zollgebietes einer größeren Konkurrenz ausgesetzt würden.

Deutlich wird dieser Beweggrund ebenfalls in Norm 6 der allgemeinen Vorschriften der Anlage B.3. Die Norm erlaubt eine Wiedereinfuhr von Waren auch dann, wenn die Waren während ihres Aufenthaltes außerhalb des Zollgebietes Erhaltungsbearbeitungen unterzogen wurden, sofern diese nicht den Wert den die Waren bei Ausfuhr aus dem Zollgebiet besaßen, erhöhen. Hier wird explizit auf den Faktor der Wertsteigerung, der für die Erhebung der Abgaben notwendig wäre, abgestellt. Damit verdeutlicht die Regelung, dass die Abgabenerhebung und somit auch die Zollschildentstehung an das Moment des Eingangs der Waren in den Wirtschaftskreislauf anknüpft und nicht etwa an den räumlichen Eintritt der Waren in das geographische Zollgebiet eines Landes. Dies wird auch durch Norm 7 der Anlage B.3 gestützt, welche die Wiedereinfuhr auch aus anderen Zollverfahren, etwa dem Zolllagerverfahren, erlaubt. In dieser Situation befinden sich die Waren bereits im Zollgebiet, sodass es hier nur auf den (erneuten) Eintritt in den Wirtschaftskreislauf ankommen kann. Weiterhin wird in den Regelungen deutlich, dass grundsätzlich auf die tatsächliche Situation, das heißt auf das Vorliegen des unveränderten Zustands der Waren abzustellen ist und nicht darauf, dass etwaige Verfahrensweisen, wie etwa ein Vorbehalt der Wiedereinfuhr, erfüllt wurden.²⁶⁵

Als empfohlene Praktik verweist Empfehlung 8 der Anlage B.3 darauf, neben den Eingangsabgaben auch wirtschaftliche Einfuhrverbote und -beschränkungen bei der Wiedereinfuhr der Waren fallen zu lassen, sofern sich diese bei Ausfuhr im freien Verkehr befanden. Auch diese Regelung unterstreicht erneut die wirtschaftliche Betrachtungsweise, auf die es beim Eingang der Waren ankommt.

264 Norm 5 der Allgemeinen Vorschriften der Anlage B.3 der Kyoto-Konvention v. 1973.

265 Norm 10 der Allgemeinen Vorschriften der Anlage B.3 der Kyoto-Konvention v. 1973.

dd) Anlage über die vorübergehende Einfuhr

Anlage E.5 über die vorübergehende Einfuhr mit Wiederausfuhr in unverändertem Zustand²⁶⁶ regelt das Verfahren, nach welchem Waren zu einem bestimmten Zweck nur zeitweise und unter bedingter Befreiung von Abgaben in einem Zollgebiet verbleiben und im Anschluss unverändert wieder aus diesem ausgeführt werden.²⁶⁷ Bereits in der Einleitung der Anlage wird deutlich, dass dem Verfahren Gedanken des Wirtschaftszolls immanent sind. Dem Wortlaut nach wird es als in der Regel nicht gerechtfertigt angesehen für Waren, die sich nur vorübergehend im Zollgebiet eines Landes aufhalten, endgültige Einfuhrabgaben zu verlangen, da hierdurch eine Ware in verschiedenen Ländern mehrmals belastet werden könnte.²⁶⁸ Aus diesem Grunde sei die vorübergehende Einfuhr mit bedingter Befreiung von Einfuhrabgaben in den meisten Staaten als Verfahren verankert.²⁶⁹ Diese Feststellungen machen deutlich, dass Einfuhrabgaben und damit die Zollschuldentstehung an den endgültigen Verbleib der Ware im Zollgebiet, also an den permanenten Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf eines Landes, geknüpft werden. Auf ein geographisches Moment kann es nicht ankommen, weil sich die Waren tatsächlich vorübergehend im Zollgebiet aufhalten und dennoch keine Abgabenschuld entsteht. Von Bedeutung ist daher, ob die Ware im jeweiligen Wirtschaftsmarkt des Zollgebietes verbleibt. Eine endgültige Verzollung bei zeitlich begrenztem Aufenthalt mit Wiederausfuhr ist mit dem Wirtschaftszollgedanken nicht vereinbar, da sich eine Ware jeweils nur im Wirtschaftskreislauf eines Landes aufhalten und Markteinfluss ausüben kann. Dies macht die Einführung von Verfahrensarten wie jenem der vorübergehenden Einfuhr mit anschließender Wiederausfuhr notwendig. Folglich spiegeln die Ausführungen der Einleitung zur Anlage E.5 das Konzept des Wirtschaftszolls wider und lassen den Schluss zu, dass sie dieses implizieren.

Darüber hinaus lassen sich in der Anlage noch weitere Anhaltspunkte finden, die die Auffassung vom Wirtschaftszollgedanken stützen. Grundsätzlich wird nach Norm 3 der Anlage E.5 die vollständige Abgabenbefreiung bei der vorübergehenden Einfuhr gewährt. Der Anwendungsbereich ist in den Empfehlungen 35 bis 37 der Anlage E.5 geregelt. Sofern die Waren jedoch in wirtschaftlich relevanter Weise genutzt oder gebraucht werden, entstehen anteilige Abgaben.²⁷⁰ Dies ist im Sinne des Wirtschaftszollgedankens folgerichtig, da die Waren dann einen wertbildenden Faktor, etwa bei der Produktion von Gütern, innerhalb der inländischen

266 ABl. EG Nr. L 362/2 v. 22.12.1987; *Dorsch*, ZfZ 1973, 289 (291).

267 Buchst. a) der Begriffsbestimmungen der Anlage E.5 der Kyoto-Konvention v. 1973.

268 2. Erwägungsgrund der Anlage E.5 der Kyoto-Konvention v. 1973.

269 3. Erwägungsgrund der Anlage E.5 der Kyoto-Konvention v. 1973.

270 Empfehlung 38 der Anlage E.5 der Kyoto-Konvention v. 1973.

Wirtschaft darstellen. Ein solcher Vorteil ist durch die temporäre Teilnahme der Ware am Wirtschaftskreislauf konsequenterweise mit anteiligen Abgaben zu kompensieren. Diese Verfahrensart kann demnach als weitere deutliche Ausprägung des Wirtschaftszollgedankens gewertet werden, da die Zollschuld an die aktive Teilnahme der Waren am Wirtschaftsgeschehen des Landes anknüpft.

ee) Anlage über die Befreiung von Eingangsabgaben für zum freien Verkehr angemeldete Waren

Anlage B.2 über die Befreiung von Eingangsabgaben für zum freien Verkehr angemeldete Waren²⁷¹ verdeutlicht mit seinen Regelungen und empfohlenen Praktiken ebenfalls, dass das Zollverständnis jenes des Wirtschaftszolls ist. Sinn und Zweck dieser Anlage ist es, Waren bei ihrer Abfertigung zum zollrechtlich freien Verkehr aus bestimmten Gründen oder unter gewissen Umständen von Einfuhrabgaben zu befreien.²⁷²

Auffallend ist, dass in den Normen und Empfehlungen lediglich solche Waren von Zöllen befreit werden sollen, die keinen kommerziellen Charakter haben. Vielmehr erfasst die Befreiung solche Waren, die dem persönlichen Gebrauch von natürlichen Personen dienen oder solche, die auf dem Inlandsmarkt keinen oder nur einen geringen Handelswert haben. So fallen in den Anwendungsbereich der Anlage beispielsweise Muster ohne Handelswert²⁷³, Übersiedlungs-²⁷⁴, Heirats-²⁷⁵ und Erbschaftsgut²⁷⁶ sowie persönliche Gebrauchsgegenstände²⁷⁷ oder Gegenstände ohne Handelswert²⁷⁸. Vor diesen Waren muss die inländische Wirtschaft nicht geschützt werden, da sie im privaten Gebrauch bleiben und nicht zu kommerziellen Zwecken eingeführt werden. Folglich können sie zollfrei in den freien Verkehr überführt werden. Die Ausführungen der Anlage betonen fortwährend, dass die betreffenden Waren entweder keinen kommerziellen für den Handel relevanten Wert haben dürfen²⁷⁹ oder, dass sich die Waren bereits vor und

271 ABl. EG Nr. L 161/4 v. 28.6.1988; *Dorsch*, ZfZ 1978, 292 (293).

272 1. und 2. Erwägungsgrund der Einleitung der Anlage B.2 der Kyoto-Konvention v. 1973.

273 Norm 14 und Empfehlung 15 der Anlage B.2 der Kyoto-Konvention v. 1973.

274 Norm 17 und Empfehlungen 18 und 19 der Anlage B.2 der Kyoto-Konvention v. 1973.

275 Normen 21 und 22 sowie Empfehlung 23 der Anlage B.2 der Kyoto-Konvention v. 1973.

276 Norm 26 und Empfehlung 27 der Anlage B.2 der Kyoto-Konvention v. 1973.

277 Norm 24 und Empfehlung 25 der Anlage B.2 der Kyoto-Konvention v. 1973.

278 Empfehlung 32 der Anlage B.2 der Kyoto-Konvention v. 1973.

279 Vgl. z.B. Empfehlung 15, Anmerkung c) zu Norm 28 oder Empfehlung 32 der Anlage B.2 der Kyoto-Konvention v. 1973.

auch noch nach der Einfuhr für eine gewisse Zeit im privaten Gebrauch bzw. Eigentum oder Besitz des Einführers befinden müssen²⁸⁰. Auch Art, Menge und Üblichkeit der Waren spielen eine Rolle bei der Entscheidung, ob Zölle gezahlt werden müssen.²⁸¹ Damit wird deutlich, dass einerseits der zollfreie Eingang von Waren mit handelsüblichem Wert in die lokale Wirtschaft und andererseits die nachträgliche kommerzielle Nutzung einfuhrabgabenbefreiter Waren verhindert werden sollen.

Die Überführung der in Anlage B.2 beschriebenen Waren in den freien Verkehr und damit in den Wirtschaftskreislauf eines Landes hat somit keinen bzw. keinen nennenswerten Einfluss auf diesen. Diese Ausnahmetatbestände der Anlage²⁸² verdeutlichen jedoch zugleich, dass im Regelfall, das heißt bei Waren mit kommerziellem Wert, davon ausgegangen wird, dass der Eintritt dieser Waren in die inländische Wirtschaft ein Zollbedürfnis und damit die Zollsschuldentstehung auslöst.

ff) Anlagen über die aktive und passive Veredelung

Überaus deutliche Ausprägungen des Wirtschaftszollgedankens sind die Zollverfahren der Veredelung, die in den Anlagen E.6 über die vorübergehende Einfuhr zur aktiven Veredelung²⁸³ und E.8 über die vorübergehende Ausfuhr zur passiven Veredelung²⁸⁴ geregelt sind. Bereits der Sinn und Zweck der Veredelungsvorgänge ist rein wirtschaftlich geprägt. Dabei sind die Erwägungen, die für das jeweilige Verfahren sprechen, eng mit der inländischen Wirtschaft eines Zollgebietes verbunden.²⁸⁵

280 Vgl. z.B. Empfehlung 19 Buchst. c) und d), Empfehlung 23 Buchst. c) oder Empfehlung 27 Buchst. c) der Anlage B.2 der Kyoto-Konvention v. 1973.

281 Empfehlung 19 Buchst. a), Anmerkung a) zu Empfehlung 20 sowie Anmerkung c) zu Norm 28 der Anlage B.2 der Kyoto-Konvention v. 1973.

282 Anmerkung: Auf europäischer Ebene sind viele der Fallgruppen heute in der Zollbefreiungsverordnung, VO (EG) Nr. 1186/2009 des Rates v. 16.11.2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen, ABl. EU Nr. L 324/23 geregelt; vgl. hierzu auch *Lux* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt (Hrsg.), EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Loseblatt, UZK Erwägungsgründe, Rn. 17 [Stand: Oktober 2015].

283 ABl. EG Nr. L 166/25 v. 4.7.1977; *Dorsch*, Neue Anhänge zur Konvention von Kyoto, ZfZ 1974, 298 (300).

284 ABl. EG Nr. L 166/30 v. 4.7.1977; *Dorsch*, Neue Anhänge zur Konvention von Kyoto, 1975, ZfZ 1975, 262 (264).

285 2. und 3. Erwägungsgrund der Einleitung der Anlage E.6 der Kyoto-Konvention v. 1973 sowie 2. Erwägungsgrund der Anlage E.8 der Kyoto-Konvention v. 1973.

Bei der vorübergehenden Einfuhr zur aktiven Veredelung ist für Waren, die im Zollgebiet veredelt werden, eine bedingte Befreiung der Einfuhrabgaben vorgesehen, sofern sie fristgerecht das Zollgebiet wieder verlassen.²⁸⁶ Norm 3 der Anlage E.6 sieht dabei die grundsätzliche Befreiung von Einfuhrabgaben für die zur Veredelung vorübergehend eingeführten Waren vor. Eine Ausnahme stellen jedoch im Zollgebiet verbleibende Abfallprodukte aus den Veredelungsvorgängen dar. Auf diese können Abgaben in Form von Zöllen erhoben werden, vor allem, wenn diese Abfälle einen gewissen Handelswert aufweisen. An dieser Stelle wird wiederum deutlich, dass verhindert werden soll, dass Warenmengen, die einen handelsrelevanten Wert aufweisen, unverzollt in den freien Verkehr eines Landes eingehen und dort Einfluss auf die Preisbildung des Marktes nehmen können. Anknüpfungspunkt ist der Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf mangels Wiederausfuhr.

Bei der vorübergehenden Ausfuhr zur passiven Veredelung werden im freien Verkehr befindliche Waren aus dem Zollgebiet ausgeführt, im Ausland veredelt und im Anschluss an diesen Vorgang wieder unter vollständiger oder teilweiser Befreiung von Abgaben in das Zollgebiet eingeführt.²⁸⁷ In der Anmerkung zu Norm 22 der Anlage E.8 ist dabei vorgesehen, dass bei einer teilweisen Abgabenerhebung bei Wiedereinfuhr der Waren diese entsprechend dem durch den Veredelungsprozess erzielten Wertzuwachs berechnet werden kann. Damit werden die Waren in jenem Zustand, in dem sie sich bereits im freien Verkehr befanden, nicht (erneut) verzollt, sondern nur jener Teil, der die Wertsteigerung ausmacht. Auch durch diese Anmerkung wird deutlich, dass es um den wertmäßigen Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf eines Landes geht und dabei der Wirtschaftszollgedanke in den Verfahren verankert ist.

c) Zwischenergebnis

Das Abkommen des Völkerbundes von 1923 kann als eines der ersten international bedeutenden Versuche der Vereinheitlichung von Zollverfahren gesehen werden. Hier wurden erste zollrechtlich relevante Situationen, die Vorläufer der späteren Zollverfahren sind, normiert und geregelt. Neben dem Harmonisierungsgedanken ist bereits der Gedanke der Zollbefreiung zu finden. Dieser führt dazu, dass Waren, die nicht (mehr) dem Wirtschaftskreislauf eines Landes angehören, keinem Zoll unterliegen. Zwar wird dies in den Regelungen nicht explizit erwähnt und die Regelungen zu den speziellen Vorgängen sind noch recht allgemein gehalten. Dennoch ist festzuhalten, dass der Wirtschaftszollgedanke in diesem Abkommen vorhanden ist, was an der Ausrichtung und dem Sinn und Zweck der

286 Buchst a) der Begriffsbestimmungen der Anlage E.6 der Kyoto-Konvention v. 1973.

287 Buchst a) der Begriffsbestimmungen der Anlage E.8 der Kyoto-Konvention v. 1973.

einzelnen Regelungen sowie an deren systematischem Zusammenhang zu erkennen ist.

Gleiche Schlussfolgerungen lassen sich für die Kyoto-Konvention von 1973 ziehen. Das Abkommen hatte einen maßgeblichen Einfluss auf das europäische Zollrecht.²⁸⁸ Dies kann unter anderem durch die Konzeption des ZK belegt werden, welcher sich im Bereich der Zollverfahren in großen Teilen an der Kyoto-Konvention und deren Maßstäben orientiert.²⁸⁹ Sie hat aber auch für viele weitere Staaten weltweit verfahrenstechnisch eine bedeutende Rolle eingenommen.²⁹⁰ Die grundsätzlichen Ausprägungen des Wirtschaftszollgedankens, die auch in diesem Abkommen in Form der Regelungen zu den Zollverfahren fortlaufend in den Anlagen verankert sind, haben somit Einfluss auf eine Vielzahl von Zollordnungen. Denn alle Mitglieder der WCO sind angehalten, ihre Zollgesetze nach den verbindlichen Grundprinzipien der Konvention zu bilden. Folglich dürfte sich der Gedanke in all jenen Zollordnungen wiederfinden, die die Konvention ratifiziert und umgesetzt haben.

Die Wiederauflage der Kyoto-Konvention als sogenannte Revidierte Kyoto-Konvention (RKK)²⁹¹ von 1999 bestätigt diese Sichtweise. Sie führt das ursprüngliche Abkommen von 1973 fort und aktualisiert es umfassend.²⁹² Ferner ist die Revidierte Kyoto-Konvention nun im Gesamten, das heißt in Form der Grundkonvention und dem Allgemeinen Anhang mit 10 Kapiteln, vorbehaltlos anzunehmen.²⁹³

288 Witte in: Witte, UZK, 2018, Einführung, Rn. 10; siehe hierzu auch *Lux*, EU Customs Law and International Law, WCJ Vol. 1, No. 1, 19 (24).

289 Dies ergibt sich z.B. aus dem 12. Erwägungsgrund der VO (EU) Nr. 952/2013, ABl. EU Nr. L 269/3.

290 Die Ratifikation der Kyoto-Konvention v. 1973 erfolgte durch 67 Staaten; siehe die mit einem Stern gekennzeichneten Staaten unter: http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/instruments.aspx [Stand: 30.6.2019]; vgl. aber auch *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 3003, der auf die Schwäche in Form des geringen Verbindlichkeitsgrades der ursprünglichen Konvention hinweist.

291 Volltext des Abkommens abrufbar auf der offiziellen Website der WCO unter: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/conventions/kyoto-convention/revised-kyoto-convention/body_gen-annex-and-specific-annexes.pdf?la=en [Stand: 30.6.2019]. Siehe hierzu auch vertiefend *Wolffgang/Fischer-Zach*, Die revidierte Kyoto-Konvention von 1999 – Teil 1, *ZfZ* 2003, 84ff. und *Wolffgang/Fischer-Zach*, Die revidierte Kyoto-Konvention von 1999 – Teil 2, *ZfZ* 2003, 114ff.

292 *Wolffgang/Fischer-Zach*, *ZfZ* 2003, 84 (85, 123); *Wolffgang*, Grundregeln globalen Zolls in Kraft, *AW-Prax*, 45 (45).

293 Art. 8 und 9 RKK.

Der UZK hat das strukturelle Konzept der Kyoto-Konvention von 1999 übernommen, indem er zwischen allgemeinen und speziellen Regelungen differenziert.²⁹⁴ Somit kommt es zu einer Fortsetzung und Fortgeltung des in den Regelungen immanenten Gedankenguts zum Wirtschaftszoll in einer noch verbindlicheren Art und Weise für eine noch größere Anzahl²⁹⁵ an Staaten.

4. Bedeutung in deutschen Zollordnungen zwischen 1818 und 1939

Nicht nur in den Abkommen auf internationaler Ebene lassen sich Anhaltspunkte hinsichtlich des Wirtschaftszollgedankens finden. Auch auf nationaler Ebene zeigen Zollordnungen, die zeitlich sogar noch vor den internationalen Abkommen gültig waren, partiell deutliche Ausprägungen dieses Prinzips. Hierzu werden auf deutscher Ebene einige bedeutende Zollordnungen, welche als Vorgängerwerke der späteren europäischen Regelungen zu qualifizieren sind, betrachtet. Hierunter fallen die preußische Zollgesetzgebung von 1818, das Vereinszollgesetz von 1836 und 1869 sowie das Zollgesetz von 1939.²⁹⁶

a) Preußische Zollgesetzgebung von 1818

Das Preußische Zollgesetz²⁹⁷ von 1818 stellt die Grundlage der späteren deutschen Zollrechtsgesetze dar.²⁹⁸ Zwar ist es in seinen Strukturen noch auf das Grenzzollsystem ausgelegt, welches die Zollschild mit dem Grenzübertritt entstehen lässt.²⁹⁹ Anzumerken ist ihm aber auch, dass es neben den primär fiskalischen Motiven der Zollerhebung bereits den Schutz der inländischen Wirtschaft anstrebt.³⁰⁰

294 *Truel/Maganaris*, Breaking the code: the impact of the Union Customs Code on international transactions, WCJ Vol. 9, No. 2, 12 (14).

295 Die Revidierte Kyoto-Konvention v. 1999 wurde bis heute von insgesamt 118 Staaten ratifiziert; siehe Homepage der WCO unter: http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/instruments.aspx [Stand: 30.6.2019].

296 Vgl. darüber hinaus für eine eingehende Analyse der österreichischen Zoll- und Staatsmonopolordnung v. 11.7.1835 (ZMO) sowie des Gesetzes v. 10.6.1920 über das Zollrecht und das Zollverfahren, StGBI. 1920/250; *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 284ff.

297 Preußisches Zollgesetz v. 26.5.1818 [zitiert als „§§ xx PrZG 1818“].

298 *Kuehn*, ZfZ 1950, 199 (199); *Asakura*, 2003, S. 243.

299 *Kuehn*, ZfZ 1950, 199 (199); *Schwarz* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Einleitung, Rn. 9 [Stand: Januar 1994]; *Siegert* in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1956, S. 722; vgl. auch Gliederungspunkt B. II. des 2. Teils dieser Arbeit.

300 Vgl. Präambel des PrZG 1818, die davon spricht, dass die inländische Gewerbsamkeit des Zollgebietes durch Zölle geschützt werden sollte.

Da sich die Zollschuldentstehung gem. § 70 S. 1 PrZG 1818 aus dem Grenzübertritt der Waren ergab, entstand nach der preußischen Zollgesetzgebung auch bei der Beförderung der Waren durch das Zollgebiet oder der vorübergehenden Lagerung dieser eine Zollschuld für die Waren. Allerdings sind bereits einige Ausnahmen von dem Prinzip der Zollschuldentstehung bei Grenzübertritt zu verzeichnen. So wurde zwischen unechten, echten und teilweisen Zollbefreiungen trotz Grenzübertritt der Ware unterschieden.³⁰¹ Dem preußischen Zollrecht waren dabei bereits die passive Veredelung (§ 62-64 PrZG 1818) und die aktive Veredelung (§ 63 PrZG 1818) bekannt. Diese verfahrenstechnischen Ausnahmen und die hinter ihnen stehende Intention, bestimmte Waren, die sich vorübergehend im oder außerhalb des Zollgebietes aufhalten und dieses dann wieder verlassen bzw. wieder in dieses zurückkehren, von der Zollschuld auszunehmen, können bereits als erste Anlehnungen an das Wirtschaftszollrecht gewertet werden.

Weiterhin sah § 69 PrZG 1818 vor, dass es zu einem Erlass der Zölle kommen sollte, falls sich Ware auf dem Packhof durch Zufall verminderte. Die Ratio, die hinter dieser Vorschrift steht, dürfte sein, dass lediglich für Waren, die auch tatsächlich in das Zollgebiet Eingang finden können, weil sie noch vorhanden sind, eine Zollschuld entstehen kann. Sofern die Waren jedoch nicht mehr im Zollgebiet physisch vorhanden sind, erscheint ein Zollanspruch als nicht mehr gerechtfertigt und es muss zu einem Erlass der Abgaben kommen.

b) Vereinszollrecht von 1836 und 1869

Die Vereinszollgesetze der Jahre 1836³⁰² und 1869³⁰³ stellen die Gesetzgebungen des deutschen Zollvereins (1834-1871) dar und wurden als Nachfolger des Preußischen Zollgesetzes etabliert.³⁰⁴ Allerdings waren die Ähnlichkeiten zum Vorgängerwerk sehr deutlich und die Regelungen stimmten teilweise sogar noch im Wortlaut mit diesem überein.³⁰⁵ Kritisiert wurde vor allem, dass die neue Gesetzgebung nach wie vor noch zu sehr in den alten Normen und deren fiskalischem Verständnis der Zollerhebung verhaftet sei.³⁰⁶

Die Vereinszollgesetze von 1836 und 1869 zeigen jedoch, trotz ihrer Ähnlichkeiten und Anlehnungen an die preußische Zollgesetzgebung, bereits einen deutli-

301 *Kuehn*, ZfZ 1950, 199 (199f.).

302 Vereinszollgesetz v. 2.1.1836 [zitiert als „§§ xx VZG 1836“].

303 Vereinszollgesetz v. 1.7.1869, BGBl. S. 317 [zitiert als „§§ xx VZG 1869“].

304 *Kuehn*, ZfZ 1950, 231 (231).

305 *Kuehn*, ZfZ 1950, 231 (233); *Müller*, ZfZ 1991, 268 (268).

306 *Lamp*, 1917, S. 4; *Hensel*, Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, Steuerrecht – Band XXVIII, 1933, S. 206.

chen Unterschied: Vom bisherigen Grundsatz des etablierten fiskalischen Grenzzollsystems mit Zollschuldentstehung bei unmittelbarem Passieren der Zollgebietsgrenze werden zunehmend Ausnahmen zugelassen.³⁰⁷ Die von den jeweiligen Generalkonferenzen getroffenen Bestimmungen können als Abkehr von diesem System verstanden werden, da in einigen Fällen die Zollschuld nun erst mit der tatsächlichen Abfertigung zum freien Wirtschaftsverkehr erfolgte.³⁰⁸ In zollverfahrenrechtlicher Hinsicht ist in diesem Zusammenhang vor allem auf das Begleitscheinverfahren (§ 41 VZG 1869) und auf die öffentlichen Niederlagen (§ 97 VZG 1869) aufmerksam zu machen, in denen sich die Waren unverzollt befinden konnten. Diese speziellen Möglichkeiten beim Abfertigungsverfahren räumten wirtschaftlichen Gestaltungsspielraum ein, sodass die Verzollung der Waren noch nicht bei Grenzübertritt, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen konnte.³⁰⁹

Auch die schrittweise Aufhebung von Ausfuhr- und Durchfuhrzöllen im Laufe der Vereinszollgesetzgebung verdeutlicht die wirtschaftszollrechtliche Ausrichtung der Vorschriften.³¹⁰ In den §§ 5 und 6 VZG 1869 wurde dieser Grundsatz dann auch rechtlich niedergelegt, was als klares Bekenntnis zum Wirtschaftszoll zu werten ist.

Weiterhin ist anzumerken, dass das in der Literatur aufgezeigte Verständnis des Einfuhrzolls im Rahmen des Vereinszollgesetzes von 1869 ebenfalls wirtschaftszollrechtliche Tendenzen aufwies. So wird für die Entstehung der Zollschuld auf den „endgültigen Eintritt einfuhrzollpflichtiger Waren in die Wirtschaft des Zollgebietes“³¹¹ abgestellt. Dies entspricht klar dem Konzept des Wirtschaftszolls. Die Zollschuld entsteht erst, wenn die Ware auch tatsächlich am Wirtschaftskreislauf teilnimmt.³¹² Der Zweck des Zolls wird nun auch teilweise als Schutzzoll eingestuft, wenngleich der Finanzgedanke bei der Zollerhebung immer noch präsent ist.³¹³ Damit zeigt sich zugleich auch die Tendenz des rechtlichen Übergangs

307 *Siegert* in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1956, S. 722; *Kuehn*, *ZfZ* 1950, 231 (232); siehe für eine ausführliche Auflistung der einzelnen Befreiungsgründe, die allerdings nicht erschöpfend ist *Hensel*, 1933, S. 211.

308 *Kuehn*, *ZfZ* 1950, 231 (232).

309 *Hensel*, 1933, S. 211.

310 *Kuehn*, *ZfZ* 1950, 231 (232); *Müller*, *ZfZ* 1991, 268 (269).

311 *Jensen*, Deutsches Zollrecht, Texte und Kommentar, 2. Aufl., 1935, § 9 VZG 1869, S. 18.

312 *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 34.

313 *Jensen*, 1935, § 9 VZG 1869, S. 19; *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 35.

zum Gebietszollsystem, die zugleich mit einer deutlichen Abkehr vom Passierzollsystem einhergeht.³¹⁴

c) Zollgesetz von 1939

Die Regelungen des Zollgesetzes von 1939³¹⁵ knüpfen an die Vereinszollgesetzgebung an.³¹⁶ Sie werden als Ausdruck des Wirtschaftszollrechts gesehen.³¹⁷ Das Gesetz wird als modernes Zollgesetz mit neuzeitlichem Rechtsdenken charakterisiert.³¹⁸ Die Verankerung des Wirtschaftszolls in einem Zollgesetz wird dabei als selbstverständlich für einen modernen Staat und viele andere Staaten, die wirtschaftlich fortgeschritten sind, angesehen.³¹⁹

Dennoch ist festzuhalten, dass eine ausdrückliche Normierung dieses Gedankens nicht vorhanden ist. Allerdings wird dieser Umstand in der Literatur nicht als essentiell für die Verankerung des Wirtschaftszollprinzips in der Gesetzgebung gesehen, da die Gesetzgebung mit Tatbeständen und nicht mit Theorien arbeite.³²⁰ Als zentraler Unterschied zu den Vorgängerwerken wird vor allem die Untergliederung der Regelungen in Zollverfassungsrecht, Zollschuldrecht und Zollverfahrensrecht angeführt.³²¹

Als unmittelbares Bekenntnis zum Wirtschaftszoll und als Ausdruck für dessen Verwirklichung sind im Zollgesetz von 1939 vor allem die umfangreichen außertariflichen Zollfreiheiten (§§ 69 und 70 ZG 1939) sowie die einzelnen Zollschuldentstehungstatbestände (§§ 45 und 46 ZG 1939), die auf den Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf schließen lassen, und in denen wiederum die Zollverfahren genannt werden, aufzuführen.³²² Im Bereich des Zollverfahrensrechts sind dabei die Zollbeförderung (§ 88f. ZG 1939), die Zolllagerung (§§ 91ff. ZG 1939), die Zollveredelung (§ 100ff. ZG 1939) und die Zollverwendung (§ 100ff. ZG 1939) zu nennen.³²³ Der von *Lamp* skizzierten Herausforderung „vielgestaltige

314 *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 34.

315 Zollgesetz v. 20.03.1939, RGBl. I S. 529 [zitiert als „§§ xx ZG 1939“].

316 *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 36.

317 *Olbertz*, ZfZ 1972, 198 (199); *Lenkewitz*, ZfZ 1956, 1 (1); *Lamp*, ZgS 1953, 152 (159).

318 *Siegert* in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1956, S. 723; *Schwarz* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Einleitung, Rn. 63 [Stand: Januar 1994].

319 So im Allgemeinen *Olbertz*, ZfZ 1972, 198 (198f. und Fn. 3).

320 *Olbertz*, ZfZ 1972, 198 (199) mit weiteren Nachweisen zu *Lamp* und *Schädel* in Fn. 7.

321 *Siegert* in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1956, S. 723.

322 *Olbertz*, ZfZ 1972, 198 (199).

323 Eine Aufzählung und Definition dieser Zollverfahren nimmt § 16 ZG 1939 vor.

wirtschaftliche Vorgänge auf juristische Formen zu bringen³²⁴ wurde damit nachgekommen. Damit berücksichtigt das Zollgesetz von 1939 insbesondere auch die im Genfer Abkommen von 1923 angestrebte Vereinfachung der Zollförmlichkeiten.³²⁵ *Olbertz* sieht in den besonderen Zollverfahren des deutschen Zollgesetzes von 1939 sogar eine „typische Erscheinungsform des Wirtschaftszollrechts, wie sie mit dieser oder jener Modifikation in allen Staaten vorkommen, die ein solches Zollrecht anwenden.“³²⁶ Ebenfalls geht *Siegert* davon aus, dass der Einfuhrzoll nach diesem Zollgesetz Wirtschaftszoll ist.³²⁷

Nach wie vor lassen sich jedoch auch Beispiele für wirtschaftszollfremde Gesichtspunkte in den Regelungen finden.³²⁸ In diese Richtung geht auch das Urteil *Lamps*, der davon spricht, dass „die Umgestaltung [...] in ein System des Wirtschaftszolls noch nicht vollendet“³²⁹ sei. Dennoch stellt das Zollgesetz von 1939 insgesamt einen weiteren deutlichen Schritt in Richtung einer wirtschaftszollrechtlichen Ausgestaltung dar.

d) Zwischenergebnis

Auch auf nationaler Ebene lässt sich das Prinzip des Wirtschaftszolls schon in Zollordnungen des frühen 19. Jahrhunderts im deutschsprachigen Raum finden.³³⁰ Bemerkbar macht sich der Gedanke wiederum mittels der Regelungen zu einzelnen speziellen zollrechtlichen Situationen, die anfänglich noch einen Ausnahmecharakter hatten und teils noch nicht als vollwertige Zollverfahren etabliert waren. Diese Entwicklung von den immer mehr zunehmenden Ausnahmetatbeständen der Zollschuldentstehung durch die jeweiligen Zollverfahren als Träger des Wirtschaftszollgedankens hin zu einer Wirtschaftszollgesetzgebung, die nach ihrem Sinn und Zweck in den festgeschriebenen Zollverfahren verankert ist, veranschaulicht deutlich wie der Gedanke fortwährend im europäischen und mittels der bereits erwähnten Abkommen auch im internationalen Raum Bestand hatte.

324 *Lamp* in: van Calcker, Staatsrechtliche Abhandlungen, 1908, S. 518.

325 Siehe Gliederungspunkt A. I. 3. a) des 3. Teils dieser Arbeit.

326 *Olbertz*, ZfZ 1972, 198 (199).

327 *Siegert* in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1956, S. 723.

328 So *Olbertz*, ZfZ 1972, 198 (201) mit Bezug zu § 62 ZG 1939 und § 45 Abs. 2 S. 7 ZG 1939; ausführlich hierzu auch *Lenkewitz*, ZfZ 1956, 1 (1ff.).

329 *Lamp*, ZgS 1953, 152 (176).

330 So auch *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 285f. im Hinblick auf das Gesetz v. 10.6.1920 über das Zollrecht und das Zollverfahren, StGBI. 1920/250.

5. Bedeutung in Zollordnungen anderer europäischer Länder

Um zu ergründen, ob sich das Prinzip des Wirtschaftszolls auch in anderen europäischen Ländern vor der Entstehung des europäischen Zollrechts finden lässt, wird im Folgenden ein Blick auf exemplarisch ausgewählte englische und französische Zollordnungen geworfen. Dabei lässt sich feststellen, dass das Prinzip des Wirtschaftszolls auch diesen Zollordnungen immanent ist.

a) Englische Zollordnungen

In Großbritannien wurde am 24. Juli 1876 der sogenannte Customs Law Consolidation Act erlassen.³³¹ Dieser begründet eine Zusammenführung der damaligen vorhandenen englischen Zollrechtsakte zu einer einheitlichen Kodifikation.³³² Bereits in diesem Zollrechtsakt lassen sich einige Hinweise darauf finden, dass das Prinzip des Wirtschaftszolls auch diesen Vorschriften zugrunde liegt und die Zollerhebung somit rechtfertigt.

In Cl. 56 CCA 1876 ist der Grundsatz festgelegt, dass für Waren, die in den zollrechtlich freien Verkehr eingehen sollen, die entsprechenden Zölle beim Eingang in das Zollgebiet sofort zu entrichten sind.³³³ Aus Cl. 55 CCA 1876 geht hervor, dass der Zollschuldentstehung noch das Verständnis des Grenzzollsystems zugrunde liegt. Von diesem Grundsatz macht jedoch das bereits vorgesehene Zolllagerverfahren eine Ausnahme.³³⁴ Aus den Vorschriften geht hervor, dass beim Eintritt der Waren in das entsprechende Zolllager keine Zölle zu entrichten sind und dass die Waren ggf. auch wieder ausgeführt werden können.³³⁵ Allerdings wird eine Lagergebühr fällig.³³⁶ Auch an dieser frühen zollverfahrensrechtlichen Ausprägung lassen sich bereits wirtschaftszollrechtliche Grundannahmen ableiten. Zwar ist das Zolllagerverfahren zu dieser Zeit das einzige abgabenvermeidende Verfahren, das im Customs Law Consolidation Act vorgesehen ist. Dennoch wird deutlich, dass die Zollschuldentstehung und damit die Entrichtung von Abgaben in diesem Fall durch ein wirtschaftliches Moment bestimmt wird, statt vom pauschalen Grenzübertritt der Waren.

331 Customs Law Consolidation Act v. 24.7.1876, Chapter 36 [zitiert als „Cl. xx CCA 1876“], abrufbar unter: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/Vict/39-40/36/enacted> [Stand: 30.6.2019].

332 Siehe Präambel des CCA v. 24.7.1876, Chapter 36, S. 1.

333 In Cl. 56 CCA 1876 heißt es: „The importer of any goods or his agent shall immediately upon the entry thereof by him for home use pay down any duties [...]“.

334 Cl. 12 und 57 CCA 1876.

335 Cl. 12 CCA 1876, in dem es heißt „[...] without payment of duty upon the first entry thereof or for exportation only [...]“.

336 Cl. 12 CCA 1876.

Aus Cl. 79 CCA 1876 geht überdies hervor, dass im Zolllager bereits eine strenge Nämlichkeitssicherung der Waren verlangt wurde und diese keinen Veränderungen unterliegen durften.³³⁷ Verstöße gegen diese Regeln konnten zu Strafen oder zur Beschlagnahme der Waren führen.³³⁸ Grundsätzlich durften die Waren das Zolllager, außer zur Wiederausfuhr oder zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr, nicht verlassen.³³⁹ Ausnahmen konnten jedoch durch Genehmigungen und Sicherheitsleistungen erwirkt werden.³⁴⁰ Sofern Waren nicht ordnungsgemäß aus dem Zolllager entfernt wurden, war der Inhaber des Zolllagers dazu verpflichtet die Zollabgaben für diese zu entrichten.³⁴¹ Strafen für Beteiligte waren in Cl. 85 CCA 1876 ebenfalls vorgesehen. Im Falle der Zerstörung oder des Verlusts der Waren aufgrund von unvorhergesehenen Ereignissen kommt es hingegen zu einem Erlass oder einer Erstattung von Zöllen.³⁴² Die Intention, die hinter diesen Maßnahmen steht ist, dass es zu keinem unkontrollierten Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebietes kommen soll. Dem Ausfall von etwaigen Zollabgaben wird so entgegengewirkt und vorgebeugt. Gleichzeitig zeigt sich an den Regelungen, dass im Falle des Nichteingangs der Waren in die örtliche Wirtschaft auch die Notwendigkeit der Zollsschuldentstehung entfällt und damit die Abgabentrachtung als nicht notwendig angesehen wird. Im Hinblick auf den Gedanken des Wirtschaftszolls ist dies konsequent.

Bemerkenswert ist weiterhin, dass der Customs Law Consolidation Act bei Verstößen im Rahmen der Einfuhr bereits Strafen vorsah.³⁴³ Betrügerisches Vorgehen oder Unterschlagung wurden jedoch nicht mit dem Entstehen der Zollschuld sanktioniert, sondern mit einem Bußgeld.³⁴⁴ Für eine Gesetzgebung die dem Konzept des Wirtschaftszolls unterliegen soll, ist dies grundsätzlich folgerichtig. Ob diese Regelung bereits eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers darstellte oder Art und Definition der Sanktion eher dem Zufall geschuldet sind, bleibt offen. Vor dem Hintergrund, dass sich die Strafe auch am Wert der Ware orientieren kann, kommt das Bußgeld in diesem Fall einer Zollschuld allerdings sehr nahe,

337 Cl. 79 CCA 1876.

338 Cl. 83 CCA 1876.

339 Cl. 97 CCA 1876.

340 Cl. 96 CCA 1876.

341 Cl. 85 CCA 1876: „[...] the occupier of such warehouse shall forthwith pay the duties due upon such goods [...]“.

342 Cl. 87 CCA 1876.

343 Cl. 67 CCA 1876 benennt dies folgendermaßen: „[...] goods therein, shall be forfeited, and such person shall forfeit for every such offence [...]“.

344 Cl. 67 CCA 1876 sieht folgende Sanktionen vor: „[...] a penalty of one hundred pounds, or treble the value of the goods contained [...]“.

sodass in Cl. 67 CCA 1876 ein wirtschaftszollrechtliches Verständnis nur teilweise anklingt.

b) Französische Zollordnungen

Das Zolllager war bereits 1664 in Frankreich als ein Verfahren bekannt, in welchem die Zahlung von Zöllen für die Handelswaren verzögert werden konnte, bis über ihren Verbleib endgültig entschieden wurde.³⁴⁵ Der französische Code de Douanes³⁴⁶ ab 1790 sieht diese temporär abgabenvermeidende Situation ebenfalls in seinen Regelungen vor.³⁴⁷ Weitere Ausgestaltungen von Zollverfahren sind zu diesem Zeitpunkt allerdings noch nicht sichtbar. Vielmehr werden Zölle auch in Frankreich zu dieser Zeit aus politischen bzw. strategischen Gesichtspunkten verhängt. Zollschulden entstehen, um der Bevölkerung bestimmte Waren zugänglich zu machen. Eine Koppelung der Zollschuldentstehung an den Eintritt in den Wirtschaftskreislauf eines Landes ist somit nicht erkennbar.

Mit dem unter Napoleon entstandenen Code de Douaniers entwickelten sich jedoch eine Reihe von wirtschaftlichen Zollverfahren, deren Ausgestaltung nun auch rechtlich erfolgte. Die sogenannten ‚régimes économiques douaniers‘ beinhalteten das Zolllager, die vorübergehende Verwendung und den Transit.³⁴⁸ Auch aus diesen kann der Wirtschaftszollgedanke abgeleitet werden, da die Zollerhebung solange suspendiert wird, bis das endgültige Schicksal der Waren geklärt wird. Verbleiben sie im Zollgebiet, so entsteht die entsprechende Zollschuld für diese. Verlassen sie das Zollgebiet, so entsteht im Einklang mit dem Wirtschaftszollgedanken keine Zollschuld.

c) Zwischenergebnis

Die Betrachtung der englischen und französischen Zollordnungen hat gezeigt, dass das Prinzip des Wirtschaftszolls auch in diesen vorhanden ist. Insgesamt lassen sich ähnliche Tendenzen und Entwicklungen wie im deutschsprachigen Raum finden, sodass die Gedanken zum Wirtschaftszoll in Ausprägung der Zollverfahren zumindest ein europäisches Phänomen sind.

345 Asakura, 2003, S. 214.

346 Magnier-Grandprez, Code de Douanes de la République Française, 1802, abrufbar unter: <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k97362175/f9.image.texteImage> [Stand: 30.6.2019].

347 Siehe z.B. Magnier-Grandprez, 1802, S. 17 und dort Art. X des Loi du 10 juillet 1791 oder Magnier-Grandprez, 1802, S. 595 und dort Art. IV des Arrêté des Consuls du 3 Thermidor an 10, Relatif à la perception des droits de douane sur les denrées coloniales.

348 Siehe Website des französischen Zolls unter: <http://www.douane.gouv.fr/articles/a11085-histoire-de-la-douane-francaise> [Stand: 30.6.2019], Kapitel „L’intermède libre-échangiste (1860-1870) – Un changement de doctrine économique“.

6. Interdisziplinäres Verständnis

Nicht nur aus zollrechtlicher Sicht kann der Gedanke des Wirtschaftszolls betrachtet und eingeordnet werden.³⁴⁹ Auch in der Politik und in der Ökonomie ist dieses Verständnis durchaus relevant und präsent. Deutlich wird bei der cursori-schen Betrachtung jedoch bereits, dass die Grenzen fließend und die verschiedenen Systeme stark, teils sogar untrennbar, miteinander verwoben sind.

a) Wirtschaftszoll im Kontext der Zollpolitik

Unter dem Begriff der Zollpolitik können grundsätzlich sämtliche Maßnahmen verstanden werden, die das Mittel des Zolls zur Gestaltung der außenwirtschaftlichen Beziehungen nutzen, um bestimmte wirtschaftspolitische Ziele zu erreichen.³⁵⁰ Diese zollpolitischen Zielsetzungen sind nicht immer gleich, sondern unterliegen einem stetigen Wandel.³⁵¹ Die Ausrichtung einer nationalen Zollpolitik ist, je nach Zielsetzung, unterschiedlich und wird maßgeblich durch die aktuelle wirtschaftliche, finanzielle, ideelle und soziologische Situation bzw. Ausrichtung eines Landes beeinflusst.³⁵² In diesem Kontext sind Zollpolitik und Zolltheorie eng miteinander verbunden, denn letztere dient als Grundlage für zollpolitische Entscheidungen.³⁵³ Neben Fragen zur Wirkung von Zöllen stehen hier auch Rechtfertigungsgründe für die Erhebung dieser im Mittelpunkt.³⁵⁴ Einer dieser Zollwecke ist das Motiv des Wirtschaftszolls, welcher die inländische Wirtschaft schützen soll.³⁵⁵ Somit kann sich eine entsprechend ausgerichtete Zollpolitik auf die zolltheoretischen Auffassungen und Argumente zum Wirtschaftszoll stützen, einschließlich der Annahme, dass eine Zollsuld nur bei Teilnahme der Waren am Wirtschaftskreislauf entstehen kann.

349 Anmerkung: Eine umfassende Analyse des Verhältnisses von Recht, Politik und Ökonomie soll an dieser Stelle nicht geleistet werden. Vielmehr soll auf die Interdependenzen und Wechselwirkungen der verschiedenen Bereiche aufmerksam gemacht werden, die bei der Betrachtung zollrechtlicher Fragen immer auch eine Rolle spielen.

350 *Springer Fachmedien Wiesbaden*, Kompakt-Lexikon Wirtschaftstheorie, 2013, Glossareintrag zum Begriff „Zollpolitik“, S. 496; *Sellnick*, 1957, S. 70.

351 Siehe hierzu ausführlich *Graf*, Die zollpolitischen Zielsetzungen im Wandel der Geschichte, Diss., 1970, der sich eingehend mit den vorherrschenden Zollpolitiken von Altertum bis in das 20. Jahrhundert beschäftigt.

352 *Graf*, 1970, S. 4ff.

353 *Springer Fachmedien Wiesbaden*, Kompakt-Lexikon Wirtschaftstheorie, 2013, Glossareintrag zum Begriff „Zolltheorie“, S. 497.

354 Siehe auch Gliederungspunkt A. III. des 2. Teils dieser Arbeit.

355 *Springer Fachmedien Wiesbaden*, Kompakt-Lexikon Wirtschaftstheorie, 2013, Glossareintrag zum Begriff „Zollwecke“, S. 500; siehe auch Gliederungspunkt A. III. 2. d) des 2. Teils dieser Arbeit.

b) Wirtschaftszoll im Kontext der Ökonomie

Zoll und Wirtschaft sind seit jeher miteinander verwoben und bedingen sich gegenseitig.³⁵⁶ Auch in der Ökonomie ist der Gedanke des Wirtschaftszolls folglich bekannt und präsent. Teilweise wird der wirtschaftszollrechtliche Ansatz hier also so selbstverständlich angesehen, dass er sogar in die Definition des Zolls selbst einfließt. So wird dieser aus wirtschaftstheoretischer Sicht zum Beispiel als „Abgaben, die beim unmittelbaren Eingang von Waren in den Wirtschaftskreislauf [...] erhoben werden“³⁵⁷, definiert. Die Einfuhrzollschuld entsteht dem Verständnis der Definition zufolge nicht bereits mit dem Verbringen der Waren in das Zollgebiet, sondern erst mit ihrem tatsächlichen Eintritt in den Wirtschaftskreislauf.³⁵⁸

Das Prinzip des Wirtschaftskreislaufs, auf welchem der Wirtschaftszollgedanke fußt, ist sogar selbst eine ökonomische Modellvorstellung. Sie geht auf *François Quesnay* zurück.³⁵⁹ Nach dieser Vorstellung sind alle wirtschaftlichen Vorgänge einer Volkswirtschaft wechselseitig voneinander abhängig, was in der modernen Form des Modells zusätzlich durch ein Kontensystem abgebildet und ergänzt wird.³⁶⁰ Auch außenwirtschaftliche Komponenten in Form von Ex- und Importen nehmen auf den Wirtschaftskreislauf und dessen Kontensystem Einfluss.³⁶¹ Somit entsteht ein komplexes Kreislaufschema aus wirtschaftlichen Beziehungen und Verflechtungen.³⁶² In diesem Modell und seinen monetären Strömen findet sich auch der Zoll als Steuerungskomponente des Außenhandels wieder. Er ist mithin Teil dieses Schemas und übt ebenfalls Einfluss auf das Kontensystem. Gleichzeitig knüpft die besondere Form des Wirtschaftszolls in seiner theoretischen Konzeption an dieses Modell an und macht die Erhebung des Zolls vom Eingang der Waren in diesen wirtschaftlichen Kreislauf abhängig. Damit stellen auch Ökonomie und Zolltheorie einen wechselseitigen Bezug zueinander her, sodass der Wirtschaftszoll einerseits als Teil der ökonomischen Wirtschaftskreislaufvorstellung gesehen werden kann, andererseits aber die Theorie des Wirtschaftszolls

356 *Sellnick*, 1957, S. 9.

357 *Springer Fachmedien Wiesbaden*, Kompakt-Lexikon Wirtschaftstheorie, 2013, Glossareintrag zum Begriff „Zoll“, S. 495.

358 *Springer Fachmedien Wiesbaden*, Kompakt-Lexikon Wirtschaftstheorie, 2013, Glossareintrag zum Begriff „Zoll“, S. 495.

359 *Kuczynski*, *Tableau économique*, von François Quesnay, Nachdruck der 3. Ausgabe von 1759, 1965; *Blaß/Lammert*, 1972, S. 121.

360 *Blaß/Lammert*, 1972, S. 121.

361 *Blaß/Lammert*, 1972, S. 126.

362 Vgl. für eine umfassende Abbildung zum gesamten Wirtschaftskreislauf mit Kontensystem *Blaß/Lammert*, 1972, S. 127.

selbst das Wirtschaftskreislaufmodell im Allgemeinen als notwendige Voraussetzung für dessen Rechtfertigung benötigt.

Weiterhin stellt das ökonomische Modell des Wirtschaftskreislaufs selbst wiederum ein Instrument der Wirtschaftspolitik dar, welches durch Maßnahmen im Bereich der Zollpolitik beeinflusst werden kann und dessen Diagnose- und Prognosefunktionen als Orientierungshilfe in politischen Entscheidungen dienen.³⁶³ Dabei werden wiederum die Interdependenzen zwischen den Bereichen Politik, Ökonomie und Zolltheorie deutlich.

7. Zwischenergebnis

Die Herleitungen und ersten Ausprägungen des Konzepts des Wirtschaftszolls aus der Antike oder dem Mittelalter sind nur sehr vage. Sie können den Gedanken des Wirtschaftszolls nicht überzeugend belegen. Festgehalten werden kann in diesem Zusammenhang jedoch, dass das Konzept und dessen Zielrichtung bereits in diesen frühen Stadien des Zollwesens zumindest ansatzweise zu erahnen ist. Betrachtet man die geschichtliche Entwicklung des Zolls, so lassen sich in diesen Zeitaltern jedoch erste wirtschaftszollrechtliche Tendenzen bzw. Ansatzpunkte ausfindig machen. So erfolgen im materiellen Zollrecht des Mittelalters bereits erste Differenzierungen im Hinblick auf etwaige zollrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten des Wirtschaftsbeteiligten. Jedenfalls kann zum Ende des Mittelalters eine zunehmend wirtschaftliche Ausrichtung bei der Abgabenerhebung konstatiert werden und für die Erhebung des Zolls wurde damit der Bezug zum Eingang in die inländische Wirtschaft wichtiger.³⁶⁴

Zufriedenstellender können den Wirtschaftszollgedanken hingegen die in der neuzeitlichen zollrechtlichen Geschichte aufkommenden Zollverfahren belegen. Historisch gesehen ging die Etablierung von zollrechtlichen Verfahren ursprünglich mit der Abkehr vom vormaligen Passier- und Grenzzollsystem einher. Durch das Bedürfnis Ausnahmen vom allgemeinen Tatbestand der Zollsschuldentstehung zuzulassen und den Wirtschaftsbeteiligten somit mehr Gestaltungsspielraum einzuräumen, zielt die Ausrichtung der Zollverfahren ihrem Telos nach darauf ab, dass keine Abgaben erhoben werden. Dies hat sich bis heute nicht verändert. Der Gedanke des Wirtschaftszolls liegt den einzelnen Zollverfahren damit zugrunde und ist in diesen folglich enthalten.

Dabei ist festzuhalten, dass die zollverfahrenstechnische Ausprägung des Wirtschaftszollgedankens nicht nur ein Phänomen der Zollgesetze im deutschsprachigen Raum ist, sondern auch in der Entwicklung der Zollgesetzgebungen anderer

363 *Blaß/Lammert*, 1972, S. 128f.

364 *Siegert* in: Gerloff/Neumark, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 1956, S. 721.

europäischer Länder von Bedeutung ist. Schließlich finden wirtschaftszollrechtliche Gedanken in Form von zollverfahrensrechtlichen Regelungen auch in internationalen Konventionen wie der Genfer Konvention von 1923 oder der Kyoto-Konvention von 1973 und 1999 Niederschlag. Die ausgewählten Beispiele haben dies ausnahmslos verdeutlicht.

In den verschiedenen Zollverfahren ist damit bereits das Wirtschaftszollrecht implizit angelegt, da sie dem Sinn und Zweck nach dessen Ziele verfolgen.³⁶⁵ Insgesamt lässt sich festhalten, dass die Ausprägungen von und die Regelungen über Zollverfahren als ein wichtiger Indikator für das Wirtschaftszollrecht anzusehen sind. Aus Sicht internationaler zollrechtlicher Bestimmungen kann der Wirtschaftszollgedanke damit als einzige Rechtfertigung für die Erhebung von Zöllen gesehen werden.³⁶⁶

Im Hinblick auf interdisziplinäre Ansätze ist festzustellen, dass der Gedanke des Wirtschaftszolls nicht nur aus rechtlicher Perspektive betrachtet werden kann, sondern auch im Bereich von Politik und Ökonomie eine Rolle spielt. Aufgrund der konzeptionellen Ausgestaltung des Zolls, welcher naturgemäß immer auch politisch und ökonomisch motiviert ist, sind die einzelnen Bereiche Politik, Recht und Ökonomie eng mit einander verwoben und weisen zahlreiche Interdependenzen auf. Eine eindeutige Unterscheidung der einzelnen Bereiche ist dabei nicht immer trennscharf möglich, da die Übergänge fließend sind und Veränderungen in einem Bereich zwangsläufig auch Auswirkungen auf die jeweils anderen Bereiche mit sich bringen. Dennoch kann konstatiert werden, dass das Konzept des Wirtschaftszolls auch interdisziplinär bekannt und präsent ist.

II. Zolltheoretische Etablierung des Wirtschaftszollgedankens in Deutschland und Österreich

Unter dem Eindruck des Wirtschaftsliberalismus und der rechtstechnischen Schwächen und Mängel des Gebietszollsystems kam es zu Beginn des 20. Jahrhunderts schließlich auch zur zolltheoretischen Entwicklung und Etablierung des sogenannten Wirtschaftszollgedankens im deutschsprachigen Raum. Dieser Gedanke knüpft die Zollschuld streng an den tatsächlichen Eingang von Waren in den Wirtschaftskreislauf eines Zollgebietes. Theoretisch ist der Gedanke des Wirtschaftszolls bereits im Gebietszollsystem angelegt. Theorie und Realität fielen hier allerdings deutlich auseinander und die Gesetzgebung in Europa blieb

365 Auch *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 300 spricht davon, dass mittels der Zollverfahren der Wirtschaftszollgedanke garantiert werden kann.

366 *Wolffgang*, Sanktionen im MCC, AW-Prax 2007, 179 (179).

lange in den alten Strukturen des Passier- und Grenzzollsystems verhaftet, was zu deutlichen Widersprüchen zwischen Praxis und Rechtstechnik der Gesetzgebung führte.³⁶⁷ Schließlich war es der Zollrechtstheoretiker *Karl Lamp*, der unter anderem mit seinem Werk *Die Theorie des deutschen Zollrechts und der Entwurf einer neuen österreichischen Zollordnung*³⁶⁸ diesen Umstand zum Anlass nahm und sich eingehender mit dem Wirtschaftszollgedanken auseinandersetzte, um diesen in der Zollrechtstheorie zu verankern.

1. Zeitgenössischer Kontext

Während die Ursprünge bzw. ersten Formen und Ausprägungen des Wirtschaftszollgedankens teilweise bereits in der Antike gesehen werden, geht die erste ernsthafte theoretische Befassung mit diesem Konzept auf den Zollrechtstheoretiker *Karl Lamp* zurück. Dieser entwickelte seine Gedankengänge unter dem Eindruck und im Spannungsfeld der theoretischen Denkrichtungen des (wirtschaftlichen) Liberalismus und des Protektionismus. Ziel seiner Überlegungen ist die Angleichung und Vereinheitlichung der deutschen Zollrechtstheorie.³⁶⁹

a) Ausgangspunkt Liberalismus

Der wirtschaftliche Liberalismus ist eine Unterform des Liberalismus wie er in Europa nach *Hobbes* und *Lockes* begründet wurde. Die politische Philosophie des Liberalismus gehört neben dem Konservatismus und dem Sozialismus zu den drei großen politischen Ideologien im 18. und 19. Jahrhundert. Er stellt das Individuum und dessen freiheitliches Handeln in den Mittelpunkt.³⁷⁰ Es ist die individuelle Freiheit der Person, nach welcher der Staat sein Handeln in politischer, sozialer und ökonomischer Hinsicht voll und ganz ausrichten soll. Die liberale Denkrichtung richtet sich gegen jegliche Macht, Willkür oder Kontrolle seitens des Staates. Damit steht sie im Gegensatz zum Absolutismus, welcher dem Staat diktatorisches und autoritäres Handeln zubilligt.³⁷¹

367 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (531, 537); *Lamp*, 1917, S. 8, 64; so auch *Summersberger* in: *Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger*, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 286 mit Beispielen.

368 *Lamp*, 1917.

369 *Lamp*, 1917, S. 96.

370 *Kolb*, Wirtschaftsideen, Von der Antike bis zum Neoliberalismus, 2008, S. 33.

371 *Steinrücken*, Wirtschaftsförderung und Standortpolitik, Eine Einführung in die Ökonomik unternehmensorientierter Wirtschaftspolitik, 2011, S. 55.

b) Ausprägung des Wirtschaftsliberalismus

Im Kontext des Liberalismus entstanden sodann Unterformen, die unterschiedliche politische Positionen widerspiegeln. Als eine politische Haltung im ökonomischen Kontext entstand der sogenannte Wirtschaftsliberalismus, der vor allem auf den klassischen Nationalökonom *Adam Smith* zurückgeht und von diesem geprägt wurde.³⁷² Seine theoretischen Überlegungen stehen im Gegensatz zum damals vorherrschenden Merkantilismus und lösten diesen schließlich ab.³⁷³ Grundlegende Prinzipien des wirtschaftlichen Liberalismus in dieser Ausprägung sind neben dem Privateigentum und der Vertragsfreiheit die freie Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb und freiem Handel.³⁷⁴

Smith als Vertreter des klassischen Wirtschaftsliberalismus sah in seinem Werk *Über Natur und Ursache des Wohlstandes der Nationen*³⁷⁵ den Wohlstand einer Gesellschaft vor allem durch das freiheitliche und eigennützige Streben der Individuen gesichert.³⁷⁶ Der Staat ist aus seiner Sicht dabei nicht von Nöten.³⁷⁷ Vielmehr lenkt eine „unsichtbare Hand“³⁷⁸ das Marktgleichgewicht, was staatliche Interventionen oder andere Steuerungsinstrumente überflüssig macht.³⁷⁹ Damit wird deutlich, dass die Anhänger des Wirtschaftsliberalismus auf der Ebene des Handels einen freien Fluss der Waren befürworten und sowohl tarifäre als auch nicht-tarifäre Handelshemmnisse und Kosten ablehnen. Hierdurch stellen sie sich gegen den Protektionismus von staatlichen Zollgebieten in jeder Form, sei es durch Finanz-, Schutzzölle oder durch Antidumpingmaßnahmen. Aber auch Subventionen der eigenen Wirtschaft lehnen die Wirtschaftsliberalen ab, da es hierdurch zu Verzerrungen auf dem globalen Markt kommt.

Zudem laufen jegliche Arten von Eingriffen in die internationale Handelspolitik eines Landes der Theorie des Kostenvorteils, dem sogenannten Ricardo-Theorem, zuwider. Diese besagt nämlich, dass grundsätzlich jeder Staat ausschließlich

372 *Steinrücken*, 2011, S. 55.

373 *van Suntum*, 2013, S. 18, 172, 246.

374 *Steinrücken*, 2011, S. 56.

375 *Smith*, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776.

376 *Smith*, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Vol. 1, 1776a, S. 17; *Kolb*, 2008, S. 33f.

377 Siehe auch *Kolb*, 2008, S. 34 und *Steinrücken*, 2011, S. 57, die in diesem Zusammenhang vom „Postulat der Nichteinmischung des Staates“ sprechen. Gleichwohl schreibt *Smith* dem Staat jedoch im System der natürlichen Freiheit drei Pflichten zu, vgl. hierzu *Smith*, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Vol. 2, 1776b, S. 289.

378 *Smith*, 1776a, S. 35.

379 *van Suntum*, 2013, S. 17f.

in jenen Bereichen produzieren soll, in denen er anderen Staaten überlegen ist.³⁸⁰ Durch diese Spezialisierung kommt es dann, je nach Betrachtungsweise, zu einem absoluten bzw. zu einem komparativen Kostenvorteil des betreffenden Staates.³⁸¹ Folglich lehnen die Vertreter der wirtschaftsliberalen Ideen prinzipiell jegliche Form der Zollerhebung, sei sie aus finanziellen oder aus protektionistischen Erwägungen motiviert, ab.³⁸²

Der Gedanke zum Abbau von Handelsschranken und die Forcierung des Freihandels gewannen in den 1860er Jahren in Europa zunehmend an Bedeutung.³⁸³ Die in dieser Zeit geschlossenen Handelsverträge und die in diesen Verträgen vorgesehenen Meistbegünstigungsklauseln können dabei als Vorläufer der späteren WTO-Grundsätze gesehen werden.³⁸⁴ Die Smithsche Doktrin des Freihandels ist folglich in dem festgeschriebenen Ideal der WTO wiederzufinden, nach welchem Gebiets- und Wirtschaftszölle schrittweise eliminiert werden sollen.

c) Protektionistisch geprägter Nationalliberalismus

Neben den klassischen wirtschaftsliberalen Ansichten von *Smith* und *Ricardo* gab es auch theoretische Strömungen, die den wirtschaftsliberalen Gedanken nur teilweise bejahten bzw. diesen einschränkten. Einer dieser Wirtschaftstheoretiker war der Ökonom *Friedrich List*, der dem Freihandel grundsätzlich positiv gegenüber stand und für den mitteleuropäischen Raum eine Zollunion mit einem gemeinsamen Binnenmarkt anstrebte.³⁸⁵ Er gilt als Vorkämpfer für den Deutschen Zollverein.³⁸⁶

380 *Ricardo*, On the Principles of Political Economy and Taxation, 1817, S. 156ff.; ähnlich auch schon *Smith*, 1776b, S. 478f.

381 Für ein Beispiel zu absolutem und komparativem Kostenvorteil siehe auch die Ausführungen der WTO: https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact3_e.htm [Stand: 30.6.2019].

382 *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1002.

383 *Müller*, ZfZ 1991, 268 (269).

384 Eine erste Etablierung dieses Grundsatzes erfolgte beispielsweise 1860 im freihändlerischen Abkommen zwischen Frankreich und England (Cobden-Chavalier-Vertrag). Auch Preußen schloss mit Frankreich im Jahr 1862 einen Vertrag nach diesem Vorbild.

385 *Steinrücken*, 2011, S. 56.

386 *Forsthoff*, Deutsche Verfassungsgeschichte der Neuzeit, 1961, S. 96; *Müller*, Die Zollpolitik der deutschen Bundesstaaten nach dem Wiener Kongreß (1814/1815) bis zur Gründung des Deutschen Zollvereins (1834), ZfZ 1991, 59 (60); *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 283; *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1002. Noch weitergehende Gedanken hatte in diesem Zusammenhang bereits *Friedrich von Motz*, der in der „Einigung [...] zu einem Zoll- und

Jedoch wollte *List* den Freihandel nicht ohne Einschränkungen oder Regulierungen durch den Staat gelten lassen. Zum einen befürwortete er den liberalen Handel nur zwischen Staaten mit einem vergleichbaren wirtschaftlichen Entwicklungsstand und nicht zwischen allen Nationen der Welt. Zum anderen waren aus seiner Sicht Schutz- und Erziehungszölle ein wirksames handelspolitisches Mittel, um den Industrien in den weniger entwickelten Staaten einen ungestörten Aufschwung und eine Anpassung an das Niveau der führenden Industrienationen zu ermöglichen.³⁸⁷ In diesem Kontext kann das in der damaligen Zeit etablierte Gebietszollsystem³⁸⁸ als Folge und Ausdruck der machtpolitischen Ansprüche und Unabhängigkeitsbestrebungen des Staates verstanden werden, welches dessen Sicherung und Beständigkeit diene. Für *List* war das Gebietszollsystem damit ein Schutzsystem, welches mittels seiner handelspolitischen Instrumente das Fortbestehen, den Wohlstand und die Unabhängigkeit einer Nation sichern konnte.³⁸⁹

d) Zusammenfassung

Anhänger des Freihandels und jene des Protektionismus lieferten sich in der Geschichte immer wieder Diskussionen und Auseinandersetzungen, die vor allem auch die Zeit der Zollvereinsgesetzgebung prägte.³⁹⁰ Die diesen Auseinandersetzungen zugrunde liegenden Argumente stellen zugleich auch immer die Basis für die Rechtfertigungsgründe der Erhebung von Zöllen dar.³⁹¹ Deutlich wird dabei, dass es zwischen den diametralen Auffassungen von grenzenlosem Freihandel und absolutem Protektionismus viele einschränkende oder differenzierende Ansichten gibt. Zur Zeit der zolltheoretischen Etablierung des Wirtschaftszollgedankens in Deutschland und Österreich dominieren die handelsliberaleren Denkrichtungen, was auch das Zollverständnis und die Rechtfertigung der Zollerhebung insgesamt maßgeblich beeinflusst haben dürfte.

Handelsverbände zugleich Einigung zu einem und demselben politischen System“ sah, vgl. *Oncken/Saemisch*, Vorgeschichte und Begründung des Deutschen Zollvereins, 1815-1834, Akten der Staaten des Deutschen Bundes und der europäischen Mächte, Band III, 1934, S. 534.

387 *List*, 1841, 26. Kapitel, S. 427ff. und 27. Kapitel S. 440.

388 Siehe hierzu auch Gliederungspunkt B. III. des 2. Teils dieser Arbeit.

389 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (530).

390 *Müller*, ZfZ 1991, 268 (268f.).

391 Eine ausführliche Behandlung der verschiedenen Argumente des Freihandels und des Protektionismus findet sich z.B. in *van den Bossche/Zdouc*, 2017, S. 19ff.

2. Forcierung und (Weiter-)Entwicklung durch Karl Lamp

Unter dem Eindruck der verschiedenen Denkrichtungen des Wirtschaftsliberalismus und der verschiedenen Ansichten zur Rolle und Bedeutung des Zolls im modernen Staat ist es *Karl Lamp*, der sich als Zollrechtstheoretiker als erster konkret mit dem Konzept des Wirtschaftszollgedankens beschäftigt und dieses folglich theoretisch etabliert hat.³⁹² Für ihn ist das Zollwesen ein zentrales Instrument bei der Verwirklichung wirtschaftspolitischer Ziele des modernen Staates.³⁹³ Ausgangspunkt für seine Überlegungen zum Wirtschaftszollrecht ist seine Kritik, an der zu Beginn des 20. Jahrhunderts bestehende zollrechtliche Gesetzgebung und Rechtstechnik in Deutschland und Österreich zum bereits etablierten Gebietszollsystem, welches eigentlich dem Wirtschaftszollgedanken entsprechen sollte, davon aber weit entfernt sei, sondern diesem eher widersprüchlich gegenüberstehe.³⁹⁴

a) Wirtschaftliche Vorgänge als causa der Zolls Schuld

In seinen zolltheoretischen Überlegungen macht *Lamp* die Erhebung des Zolls und damit das Zolls chuldverständnis von einem volkswirtschaftlichen bzw. ökonomischen Vorgang im Zielzollgebiet abhängig.³⁹⁵ Diesen Vorgang charakterisiert *Lamp* als

*„die Einbeziehung eines Umsatzgutes in den staatlich abgeschlossenen nationalen Wirtschaftsverkehr, das diesem bisher nicht angehört hatte [...] in Verbindung mit dem sich daraus ergebenden Einflusse auf die Gestaltung der inländischen Preisverhältnisse“.*³⁹⁶

Damit treten die vormaligen fiskalischen Motive, die eine Zolls chuld begründeten in den Hintergrund und die wirtschaftspolitische Funktion des Zolls, die Preisbildung im Inland zu regulieren, wird zum primären Ziel.³⁹⁷

Die wichtigsten Elemente im Hinblick auf eine Zolls chuldentstehung nach dem Wirtschaftszollgedanken sind folglich die Teilnahme einer Ware am Wirtschaftskreislauf eines bestimmten Zollgebietes mit den sich daraus ergebenden Folgen

392 *Lamp* selbst bezieht sich auf *Friedrich List* als dessen Vordenker, der dem Zoll bereits eine wirtschaftliche Bedeutung im Staatengebilde der Neuzeit zugeschrieben habe und folglich die lediglich fiskalischen Motive für eine Zollerhebung in den Hintergrund habe treten lassen. *Lamp*, 1917, S. 1, 18f.

393 *Lamp*, 1917, S. 1.

394 *Lamp*, 1917, S. 2, 4f., 8.

395 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (530); *Lamp*, 1917, S. 18.

396 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (530).

397 *Lamp*, 1917, S. 17, 56, 62f.

für die inländische Preisbildung. Die Zollschuld entsteht somit aufgrund eines wirtschaftlichen Tatbestands, sodass der örtliche Vorgang des Grenzübertritts keine Bedeutung mehr für das Entstehen der Zollschuld hat.³⁹⁸ Sie kann erst zu dem Zeitpunkt entstehen, in dem die Ware tatsächlich am inländischen Wirtschaftsverkehr teilnimmt und keinem Verfahren unterliegt, das die Entstehung der Zollschuld zeitweise oder definitiv ausschließt.³⁹⁹

Das Zollschuldverhältnis charakterisiert sich in diesem Fall nicht mehr durch das vormalige Verständnis des Obligationenrechts, welches noch von einem einheitlichen synallagmatischen Rechts- und Schuldverhältnis ausging, sondern ist aufgrund des wirtschaftlichen Tatbestands der Zollschuldentstehung differenzierter zu betrachten, sodass von einem einheitlichen Pflicht- und Schuldsubjekt im Zollschuldrecht nicht mehr zwangsläufig ausgegangen werden kann.⁴⁰⁰ Der Zoll ist damit auch keine Gegenleistung mehr, sondern nach *Lamp* „eine öffentliche Abgabe, welche einseitig von der Staatsgewalt auferlegt wird anlässlich eines gewissen wirtschaftlichen Vorganges im Verhältnisse einer Sache zum Inlandsmarkte.“⁴⁰¹ Er soll dem bereits aufgezeigten Zweck der Preisregulation im betreffenden Wirtschaftskreislauf dienen und entfaltet damit eine unpersönliche Wirkung.⁴⁰²

b) Auswirkungen auf andere Bereiche des Zollrechts

Das neue Verständnis der Zollschuldentstehung kann nicht isoliert gesehen werden. Die Veränderungen im Zollschuldrecht haben somit auch Auswirkungen auf andere Bereiche des Zollrechts, auf die *Lamp* in seinen Ausführungen aufmerksam macht.

aa) Zollwert und Zolltarif

Die Beziehung zwischen Ware, Wirtschaft und Preisbildung ist von elementarer Bedeutung. Dieser Umstand macht sich auch bei der Berechnung des Zollwertes der Waren bemerkbar. Denn anders als zuvor werden hierfür nach dem Wirtschaftszollrecht nicht mehr die individuellen Warenwerte berücksichtigt, sondern

398 *Lamp*, 1917, S. 21, 58; *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 286.

399 *Lamp*, 1917, S. 65.

400 *Lamp*, 1917, S. 19ff.

401 *Lamp*, 1917, S. 25, siehe auch S. 54.

402 *Lamp*, 1917, S. 63.

es werden die durchschnittlichen Handelspreise der Waren auf dem Markt im betreffenden Zollgebiet zugrunde gelegt.⁴⁰³ Auf diese Weise wird der Schutz der heimischen Ware und dessen Preise gewährleistet.⁴⁰⁴

Für den Zolltarif hat das Wirtschaftszollrecht eine Vereinheitlichung im gesamten Zollgebiet zur Folge, da die fiskalischen Motive für die Zollerhebung nun den wirtschaftlichen und damit gleichzeitig protektionistischen Motiven weichen.⁴⁰⁵ Es kommt zu einer Harmonisierung sämtlicher Ein- und Ausfuhrzölle. Damit einhergehend gewinnt fortan auch die Feststellung der Herkunft der Waren an Bedeutung, um etwaige Abkommen zwischen den Staaten verschiedener Zollgebiete zu berücksichtigen.⁴⁰⁶ Gleichzeitig führt die wirtschaftliche Betrachtung der Ein- und Ausfuhrvorgänge dazu, dass die Erhebung von Durchfuhrzöllen aufgrund ihrer Unvereinbarkeit mit dem Wirtschaftszollgedanken nicht mehr stattfindet.⁴⁰⁷

bb) Zollverfahrensrecht

Es wurde bereits deutlich, dass der Grenzübertritt der Waren kein ausschlaggebender Faktor bei der Zollschuldentstehung mehr ist. Mit dieser Tatsache einhergehend erhalten die Begriffe Zollgebiet⁴⁰⁸ sowie Ein- und Ausfuhr⁴⁰⁹ neben ihrem bisherigen örtlichen Bezug auch einen wirtschaftlichen Charakter.⁴¹⁰ Dies hat ebenfalls Auswirkungen auf das Zollverfahrensrecht und es entstehen neue vielgestaltige Verfahrensformen, die fortan der wirtschaftlichen Bedeutung der Zollschuldentstehung im Rahmen von Ein- und Ausfuhr gerecht werden können.⁴¹¹

403 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (541).

404 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (541).

405 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (529, 535).

406 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (539f.).

407 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (537); *Lamp*, 1917, S. 17.

408 Unter dem Begriff Zollgebiet definiert *Lamp* „die Gesamtheit aller von einer Staatsgewalt beherrschten, und zu einer Einheit zusammengefaßten Summe der tätigen wirtschaftlichen Kräfte der Untertanen [...], wie sie in fortwährender Wirkung und Gegenwirkung mit dem Auslande, mit anderen national geschlossenen Wirtschaftskörpern steht.“ *Lamp*, ZgS 1915, 505 (534).

409 Einfuhr und Ausfuhr in einem wirtschaftlichen Sinne versteht *Lamp* als „die Eingliederung eines Gutes in den wirtschaftlichen Verkehr innerhalb einer staatlich abgeschlossenen Wirtschaftsgemeinschaft und die Ausscheidung eines Gutes aus solchem Verkehr.“ *Lamp*, ZgS 1915, 505 (534).

410 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (534); *Lamp*, 1917, S. 57; *Lenkewitz*, ZfZ 1956, 1 (1, 3); *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 280; *Summersberger* in: *Summersberger/Merz/Jatzke/Achatz*, Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll im 21. Jahrhundert, 2018, S. 432.

411 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (537, 542f.); Anmerkung: Diese neuen Verfahrensformen sind Vorgänger und Vorbild der späteren Nichterhebungsverfahren im europäischen Zollrecht.

Aufgabe der Zollverfahrensvorschriften ist es, den ordnungsgemäßen Ablauf der Ein- und Ausfuhr zu gewährleisten und dabei einen möglichen Eingang der Waren in den inländischen Wirtschaftskreislauf feststellen zu können.⁴¹² Denn das Wirtschaftszollrecht hat zur Folge, dass die zollrechtliche Bestimmung der Waren nicht zwingend bereits mit Grenzübertritt erfolgt.⁴¹³ Mitunter wird die Frage, ob eine Zollschild entsteht erst zu einem späteren Zeitpunkt geklärt, sofern sich die Waren ordnungsgemäß in einem Zollverfahren befinden. Gleichzeitig dienen diese neuen Verfahrensformen den Wirtschaftsbeteiligten dazu das Entstehen einer Zollschild für einen längeren Zeitraum noch offen zu halten.⁴¹⁴ Den konkreten Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf bestimmt der Wirtschaftsbeeteiligte infolgedessen selbst, sofern er sich regelkonform verhält.⁴¹⁵ Damit ist die freie Disposition über die Ware und ihr wirtschaftliches Schicksal als ein weiteres Charakteristikum des Wirtschaftszollrechts zu sehen.

Mit der Ausgestaltung der Zollverfahren kommt es hinsichtlich des verfolgten Zwecks zu einer Abgrenzung – *Lamp* spricht sogar von Unabhängigkeit – des Zollverfahrensrechts vom Zollschildrecht.⁴¹⁶ Zwar gewährleiste das Zollverfahrensrecht die Überwachung der betreffenden Waren und liefere gegebenenfalls Anhaltspunkte für das Entstehen der Zollschild, es setze jedoch nicht die Zollschildentstehung an sich voraus.⁴¹⁷ Erst wenn sich die Frage des wirtschaftlichen Verbleibs der Ware geklärt habe, könne das materielle Zollschildrecht mit seinen jeweiligen Tatbeständen zum Tragen kommen.⁴¹⁸

c) Zollfreiheiten im Wirtschaftszollrecht

Nach *Lamp* beruht der Zoll auf den wirtschaftlichen Folgen der Wareneinfuhr.⁴¹⁹ Gleiches gilt für das Entstehen der Zollschild. *Lamp* macht jedoch ebenfalls deutlich, dass es Güter und Vorgänge gibt, bei denen der Anspruch auf einen solchen Wirtschaftszoll nicht gegeben ist, da durch den Eintritt der Waren keine wirt-

412 *Lamp*, 1917, S. 23.

413 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (542f.).

414 *Lamp* spricht in diesem Zusammenhang auch von der „privatrechtlichen Disposition“ über das Zollgut und die etwaige Verfahrenswahl, *Lamp*, 1917, S. 25f.

415 Siehe hierzu auch *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 287.

416 *Lamp*, 1917, S. 23.

417 *Lamp*, 1917, S. 23.

418 *Lamp*, 1917, S. 23.

419 *Lamp*, 1917, S. 21.

schaftlich relevanten Folgen mit Bezug zur Preisbildung im Inland ausgelöst werden.⁴²⁰ Er sieht darin eine Beschränkung des Zolls auf Umsatzgüter.⁴²¹ Für jene Güter, die nicht zu den Umsatzgütern zählen, da sie keinen Einfluss auf die inländische Wirtschaft nehmen, kann folglich auch keine Zollschuld entstehen. Dabei wird *Lamp* zu Folge immer an die wirtschaftliche Qualität und Bedeutung der Güter angeknüpft.⁴²² Somit können folgende Fallgruppen herausgestellt werden, die nach dem Wirtschaftszollgedanken Zollfreiheit genießen:

1. Güter des persönlichen Bedarfs und Gebrauchs, da sie kein Umsatzgut mehr darstellen, sondern als Konsumentengut anzusehen sind (z.B. Reisegepäck, Proviant, bereits gebrauchte Gegenstände zur Ausübung von Berufen)⁴²³ sowie
2. Auslandsgüter mit lediglich vorübergehendem Bezug zum Inland (z.B. aufgrund von Transport, Bearbeitung und Ausstellungen oder Gegenstände gerichtlicher Verhandlungen)⁴²⁴ und
3. Inlandsgüter mit nur vorübergehendem Bezug zum Ausland.

Diese Fallgruppen, die zur Zeit *Lamps* als Ausnahmeregelungen in der Rechtstechnik des Zollrechts aufgefasst wurden, stellen erneut die Abkehr vom Passier- und Grenzzollsystem hin zu einem Wirtschaftszollsystem, in dem die wirtschaftliche Beziehung der Güter zum Zollgebiet einzig und allein für die Entstehung einer Zollschuld relevant ist, unter Beweis.⁴²⁵ *Lamp* ist der Auffassung, dass die Vielzahl der vorhandenen Ausnahmeregelungen und deren Differenzierungen zwischen Konsumentengut und Ware nicht zielführend für die Anwendung des Wirtschaftszolls ist.⁴²⁶ Er fordert deshalb die Aufstellung einer allgemeinen Vorschrift, die festlegt, dass nur für Waren, die am Wirtschaftsverkehr des Zielzollgebietes tatsächlich teilnehmen und wirtschaftlichen Einfluss auf diesen ausüben können, eine Zollschuld entstehen kann.⁴²⁷

420 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (531) mit gleichzeitiger Kritik an *Paul Laband* und *Otto Mayer*.

421 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (538f.).

422 *Lamp*, 1917, S. 18.

423 *Lamp*, 1917, S. 68ff.

424 *Lamp*, 1917, S. 68, 70.

425 *Lamp*, 1917, S. 18, 21f.

426 *Lamp*, 1917, S. 70f.

427 *Lamp*, 1917, S. 71.

d) Umgang mit Verfahrensverstößen: Zollhaftung vs. Zollsschuld

Der Umgang mit Verstößen im Wirtschaftszollrecht geht einher mit einer Differenzierung zwischen den selbstständigen zollrechtlichen Bereichen des materiellen Zollsschuldrechts und des formellen Zollverfahrensrechts. Dabei betrachtet *Lamp* die Zollsschuld, die sich aus dem materiellen Zollsschuldrecht und der Erfüllung der jeweiligen Tatbestände ergibt, und die Zollhaftung⁴²⁸, die aus Verstößen gegen Zollverfahrenspflichten resultiert, als zwei deutlich voneinander zu trennende Rechtsverhältnisse, die unterschiedliche Zielrichtungen verfolgen.⁴²⁹

Im Hinblick auf Verstöße gegen die formellen Pflichten im Rahmen der jeweiligen Zollverfahren führt *Lamp* aus, dass diese mit straf- und steuerschuldrechtlichen Haftpflichten einhergehen können.⁴³⁰ Diese Haftpflichten sind jedoch in keinsten Weise mit der Zollsschuld gleichzusetzen.⁴³¹ Zwar könne sich die Haftung in ihrem Umfang nach der potenziell entstehenden Zollsschuld richten.⁴³² Sie stelle aber keine Zahlung in Bezug auf eine bestehende Zollsschuld dar, weil sie auf einem anderen Grund als jenem der materiellen Zollsschuld beruhe.⁴³³ Denn im Falle der Zollhaftung begegne der Staat der Gefahr, dass es aufgrund eines Verstoßes gegen Pflichten aus dem Zollverfahren zu einem (teilweisen) Ausfall der Zollschuldabgaben kommt.⁴³⁴

Deutlich stellt *Lamp* damit heraus, dass Verstöße gegen Verfahrensvorschriften „unabhängig von der Existenz einer materiellen Zollsschuld [sind]“.⁴³⁵ Verstöße gegen zollverfahrensrechtliche Vorschriften und die ggf. damit einhergehende Zollhaftung lassen folglich keinen Schluss auf den Bestand oder das Entstehen der Zollsschuld an sich zu.⁴³⁶ Die Zollhaftung ist nicht mit der Zollsschuld gleichzusetzen, sondern ein Surrogat für die selbige.⁴³⁷

Getützt wird dies weiterhin dadurch, dass *Lamp* die benannten Haftpflichten als „Teil des Zollprozeßrechtes, nicht des eigentlichen Zollsschuldrechtes“ ansieht.⁴³⁸

428 *Lamp* versteht unter dem Begriff der Zollhaftung das „Einstehen für die Erfüllung zollrechtlicher Verfahrenspflichten“, *Lamp*, 1917, S. 80.

429 *Lamp*, 1917, S. 77f., 82; *Lamp* in: van Calker, Staatsrechtliche Abhandlungen, 1908, S. 527ff.

430 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (547); *Lamp*, 1917, S. 80.

431 *Lamp*, 1917, S. 82.

432 *Lamp*, 1917, S. 81.

433 *Lamp*, 1917, S. 80.

434 *Lamp*, 1917, S. 81.

435 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (547).

436 *Lamp*, 1917, S. 78f.

437 *Lamp*, 1917, S. 82.

438 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (547).

Zollschuld und Haftung seien streng voneinander zu trennen, da aus ihnen unterschiedliche Verpflichtungen und Rechtsverhältnisse resultierten.⁴³⁹ Die formellen Pflichten der Zollverfahren seien schließlich kein Instrument, um das Wirtschaftszollsystem zu verwirklichen, sondern sie dienten lediglich dem ordnungsgemäßen Ablauf der Zollverfahren.⁴⁴⁰ Eine solche Vermischung von formellem Zollverfahrens- und materiellem Zollschuldrecht führt aus Sicht *Lamps* zu einer „heillosen Verwirrung des Rechtsinstituts [der Zollschuldentstehung]“⁴⁴¹. Dieser Umstand führe zu weitreichenden Folgen und Problemen im Hinblick auf die Anwendung der Zollschuldentstehungstatbestände sowie bei der Bestimmung der jeweiligen Zollschuldner.⁴⁴²

e) Zwischenergebnis

Lamps Überlegungen zum Wirtschaftszollrecht begründen ein neues Verständnis zollrechtlicher Vorschriften und deren Rechtstechnik. Bisher immer als selbstverständlich angesehene Prinzipien des Zollrechts werden dadurch aufgebrochen und in Frage gestellt. Deutlich wird auch, dass das veränderte Verständnis des Zolls und des Zollschuldrechts nachhaltige Auswirkungen auf andere Bereiche des Zollrechts hat.

Grundlegend ist für die Zollschuld nach dem Wirtschaftszollgedanken, dass ein wirtschaftlicher Vorgang das bisherige örtliche Moment in den Tatbeständen der Zollschuldentstehung ablöst. Fortan ist die wirtschaftliche Beziehung einer Ware zum Zielzollgebiet entscheidend als *causa* der Zollschuld. Diese wird rein objektiv bestimmt. Der Wille des Zollschuldners oder etwaige andere subjektive Kriterien sind hier nicht maßgeblich.

Damit löst sich *Lamp* ebenfalls von der Vorstellung eines einheitlichen und immer gleichartigen Schuldverhältnisses, welches auf der Zollschuld, die wiederum durch den örtlichen Grenzübertritt der Waren in das betreffende Zollgebiet resultiert, basiert. Die Folgen dieser Abkehr sind das Ablehnen der bisher geltenden rechtsgeschäftlichen Theorie im Rahmen der Zollschuldbegründung⁴⁴³, ein neues Verständnis des Begriffs des Zollschuldners und eine neue Sicht auf das Verhältnis zwischen Zollschuld- und Zollverfahrensrecht.

Das Zollverfahrensrecht ist aus Sicht *Lamps* ein eigenständiger Rechtsbereich, der neben dem materiellen Zollschuldrecht steht. Er dient der Überwachung der

439 *Lamp*, 1917, S. 52.

440 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (547).

441 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (547).

442 *Lamp*, ZgS 1915, 505 (547).

443 Siehe Gliederungspunkt B. II. des 2. Teils dieser Arbeit.

wirtschaftlichen Zollschuldentstehungstatbestände. Aus den Ausführungen über das Verhältnis von Zollschuld und Zollhaftung lässt sich überdies schlussfolgern, dass die Verletzung von Pflichten innerhalb der betreffenden Zollverfahren nach Auffassung *Lamps* keine Zollschuldentstehung zur Folge haben kann, sondern vielmehr straf- oder steuerschuldrechtliche Konsequenzen mit sich bringt.

III. Modernes Verständnis im Kontext des europäischen Zollrechts

Das Verständnis des Wirtschaftszolls wie es *Lamp* gefestigt hat, ist auch im Kontext des europäischen Zollrechts vorhanden. Bereits die Betrachtung der Definitionen zum Zoll, welche die Erhebung dieser Abgabe überwiegend mit dem Wirtschaftszollsystem begründen, hat dies deutlich gemacht.⁴⁴⁴ Zum Ausdruck kommt dieses Verständnis beispielsweise auch in den Ausführungen *Michaelis* zu den Gründen für die Erhebung eines Wirtschaftszolls:

*„Ein derartiger Zoll soll den im Inland hergestellten Waren einen Kostenvorteil im Vergleich zu gleichartigen ausländischen Produkten geben. Nur diejenigen ausländischen Waren, die in die einheimische Wirtschaft eingehen und insbesondere an dem Prozess der Preisbildung auf dem Inlandsmarkt teilnehmen, sollten durch den Zoll belastet werden. Alle übrigen Waren sind von der Zollerhebung auszunehmen, da ihre Einfuhr kein Schutzbedürfnis der inländischen Wirtschaft auslöst.“*⁴⁴⁵

1. Grundlegende Annahmen

Das Konzept des Wirtschaftszollgedankens besagt in seinen grundlegenden Annahmen auch nach modernem europäischen Verständnis, dass Zoll nur für solche Waren erhoben werden soll, die in Konkurrenz zu inländischen Produkten treten und, dass eine Zollschuld nur dann für Waren entstehen soll, wenn sie auch tatsächlich in den Wirtschaftskreislauf des entsprechenden Zollgebietes gelangt sind und folglich auch am Markt die Preisbildung beeinflussen können.⁴⁴⁶ Eingang in

444 Siehe zur Definition des Zolls Gliederungspunkt A. I. 1. des 2. Teils dieser Arbeit.

445 *Michaelis*, ZfZ 1981, 354 (355).

446 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Einführung, Rn. 19; *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 21 [Stand: März 2001]; *Wolffgang* in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 2015, Rn. 5; *Lux* in: Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 2015, Vorbemerkung zu Art. 31 und 32 AEUV, Rn. 4; *Summersberger* in: Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, 2014, Rn. 741; *Schultze/Zitzmann*, EG-Zollgesetzgebung im Widerspruch zum Wirtschaftszollgedanken?, Verzollung nach-

die Wirtschaft des Zollgebietes findet eine Ware dann, wenn sie, auch nur vorübergehend, am Prozess der Güterbedarfsdeckung in Produktion, Verteilung oder Konsum teilnimmt.⁴⁴⁷ Der Eingang der Waren in das Zollgebiet im territorialen Sinne spielt in diesem Zusammenhang keine entscheidende Rolle mehr.⁴⁴⁸

Der Sinn der Erhebung von Zöllen liegt damit im Wirtschaftszollgedanken selbst.⁴⁴⁹ Die Entstehung der Zollschild wird, unabhängig vom Grenzübertritt, an das Eingehen der Waren in den Wirtschaftskreislauf gekoppelt.⁴⁵⁰ Dabei ist es nicht von Bedeutung, ob ein Zollverfahren ordnungsgemäß eingehalten wurde oder ob vorschriftswidriges Handeln vorliegt.⁴⁵¹ Die Erwägung, die hinter diesem Gedanken steht, ist, dass nur von Waren, die aktiv an der Wirtschaft eines Landes teilnehmen auch eine Gefahr in Form der Preisbeeinflussung ausgehen kann. In solchen Fällen müssen eventuelle Preisvorteile, z.B. in Form von geringeren Lohn-, Standort- oder Produktionskosten, ausgeglichen werden können.⁴⁵² Recht-

weislich wiederausgeführter Drittlandswaren entspricht nicht dem Wesen des Wirtschaftszolls, ZfZ 2002, 151 (151); *Lux* in: Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, 1988, S. 156; *Olbertz*, ZfZ 1972, 198 (198); *Michaelis* spricht in diesem Kontext vom Zoll als „Verbrauchsteuer“ in dem Sinne, dass eine Verzollung von Waren, die dazu bestimmt sind im Zollgebiet zu bleiben, erst mit Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf erfolgt, *Michaelis*, ZfZ 1981, 354 (355 und Fn. 10 im Aufsatz); *Dorsch*, ZfZ 1967, 257 (258); *Sellnick*, 1957, S. 22; *Siegert* in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1956, S. 722.

447 So bereits zum Zollgesetz vom 14.6.1961, BGBl. I S. 737, BZBl. S. 565, das FG Düsseldorf, Urt. v. 30.10.1973 IV 133/70 Z, 2. Orientierungssatz; ZfZ 1974, 249 (249). Kritisch hierzu *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 288, 293, der die Unbestimmtheit des Begriffs hervorhebt und auch den konkreten Zeitpunkt der Teilnahme von Waren an Preisbildungsprozessen als unklar bezeichnet.

448 *Summersberger* in: Summersberger/Merz/Jatzke/Achatz, Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll im 21. Jahrhundert, 2018, S. 432; *Lux*, 2002, S. 2, 56.

449 *Möllenhoff*, Ad Legendum 3/2016, 263 (265).

450 *Summersberger* in: Achatz/Summersberger/Tumpel, Umsatzsteuer und Zoll, 2013, S. 27.

451 *Witte* in: Witte, Zollkodex, 2013, Einführung, Rn. 19; *Wolfgang*, Einfuhrumsatzsteuer-schuld: Abhängig von der Zollschild?, UR 2017, 845 (852); *Witte*, Zweierlei Zollschild, Wie subjektive Elemente die Zollschild beeinflussen, DStZ 1998, 97 (97); a.A. *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 287, der eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nur bei positivrechtlicher ausdrücklicher Normierung zur Anwendung kommen lassen will.

452 *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 14 [Stand: März 2001]; *Schultze/Zitzmann*, ZfZ 2002, 151 (151).

fertigender Erhebungsgrund für den Zoll ist damit primär der Schutz der heimischen Wirtschaft.⁴⁵³ Fiskalische Motive des Zolls haben sich folglich diesem hauptsächlichlichen Schutzgedanken unterzuordnen.⁴⁵⁴

Grundlegende Annahme des Wirtschaftszollrechts ist dabei auch, dass ein etwaiger Zollanspruch in seiner Höhe auf die gesetzlich geschuldeten Abgaben zu begrenzen ist und keine unechten Abgaben beinhalten darf.⁴⁵⁵ Der Wirtschaftsbeteiligte soll nicht sanktioniert oder ungebührlich belastet werden.

Hingegen ist eine Zollschuldenerhebung für Waren, die abgabenvermeidenden Verfahren oder sonstigen tariflichen oder außertariflichen Zollfreiheiten unterliegen, nicht mit dem Wirtschaftszollgedanken zu vereinbaren, sondern systemwidrig.⁴⁵⁶ Durchfuhrzollschulden sind damit per se nicht mit dem Gedanken des Wirtschaftszolls vereinbar.⁴⁵⁷ Auch die Erhebung von Abgaben für Waren, die das Zollgebiet verlassen, entspricht grundsätzlich nicht diesem Konzept.⁴⁵⁸ Grund hierfür ist, dass durch diese Waren kein Schutzbedürfnis im Zollgebiet ausgelöst wird und somit auch die Entstehung einer Zollschuld nicht gerechtfertigt wäre. Rechtliche Instrumente, die der Durchsetzung des handelspolitischen Grundsatzes des Wirtschaftszolls dienen, sind sowohl in zolltariflichen als auch in zollschuldrechtlichen Regelungen zu sehen. Insofern müssen insbesondere auch die zollschuldrechtlichen Normen diesem wirtschaftszollrechtlichen Grundprinzip folgen und dürfen folglich keinen Selbstzweck darstellen.⁴⁵⁹

2. Abgabenvermeidende (Zoll-)Verfahren im Unionszollrecht

Im Falle der abgabenvermeidenden Verfahren und deren ordnungsgemäßer Einhaltung unter zollamtlicher Überwachung kommt es, anders als beim Zollverfahren der Überlassung der Waren zum zollrechtlich freien Verkehr⁴⁶⁰, zu keinem Eintritt der Waren in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebietes. Sie werden lediglich in diesem gelagert, verwendet oder durchgeführt. Folglich ist für diese Waren

453 Witte, Entwicklung des Allgemeinen Zollrechts im Jahr 2002, RIW 2003, 373 (376); Schulz/Zimmermann in: Schulz/Zimmermann (Hrsg.), Der Veredelungsverkehr, Band 1, Loseblatt, Kap. 15, Ziff. 1 [Stand: Oktober 1974]; Dorsch, ZfZ 1967, 257 (257).

454 Klüver, Verfassungswidrigkeit der groben Fahrlässigkeit in Art. 859 ZK-DVO, Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 13.11.2001, VII R 88/00, AW-Prax 2002, 147 (148).

455 Dreßler, Präferenzgewährung bei Nichterledigung von Versandverfahren; Erlaß/Erstattung bei nachträglicher Vorlage von Präferenznachweisen, ZfZ 1994, 226 (226f.).

456 Wolffgang in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1004; Wolffgang, WCJ Vol. 1, No. 1, 3 (4); Ovie, AW-Prax 2007, 343 (343).

457 In diesem Sinne Krenn/Hirsch, 2004, S. 46; Lux, 2002, S. 312, 471.

458 Möllenhoff, Ad Legendum 3/2016, 263 (267).

459 Schultze/Zitzmann, ZfZ 2002, 151 (151).

460 Vgl. Art. 5 Nr. 16 Buchst. a i.V.m. Art. 201 UZK.

auch eine Zollerhebung nicht gerechtfertigt. Beispiele für solche Situationen, in denen es zu keinem Eintritt der Nicht-Unionswaren bzw. zu keinem erneuten Eintritt von vormaligen bereits zum zollrechtlich freien Verkehr überlassenen Nicht-Unionswaren in den Wirtschaftskreislauf eines Zollgebietes kommt, obwohl sich die Waren räumlich im Zollgebiet der Union⁴⁶¹ aufhalten, sind nach europäischem Zollrecht solche Verfahren, die gerade die Erhebung von Einfuhrabgaben vermeiden sollen.⁴⁶²

Die nähere Ausgestaltung dieser Verfahren im modernen europäischen Zollrecht geht im Wesentlichen auf die Kyoto-Konvention von 1973 zurück.⁴⁶³ Doch auch zuvor waren diese Verfahren beispielsweise im deutschen Zollrecht der damaligen Zeit in ähnlichen Ausprägungen schon vorgesehen.⁴⁶⁴ Der BFH hat in seiner jüngeren Rechtsprechung sogar den wirtschaftszollrechtlichen Hintergrund der Schaffung von abgabenvermeidenden Verfahren im Gemeinschaftsrecht erörtert und damit die Sichtweise bestärkt, dass diese Verfahren Ausprägungen des Wirtschaftszollgedankens sind.⁴⁶⁵

Grundsätzlich steht dem Wirtschaftsbeteiligten die freie Wahl eines Zollverfahrens gem. Art. 150 UZK zu. Mit diesem Wahlrecht kommt dem Wirtschaftsbeteiligten Gestaltungsspielraum zu und er wird zugleich Herr des Verfahrens.⁴⁶⁶ Zu den abgabenvermeidenden Zollverfahren zählen nach derzeitigem Unionszollrecht die in Art. 210 UZK genannten besonderen Verfahrensarten Versand, Lagerung, Verwendung und Veredelung. Weiterhin ist auch die in den Art. 144ff. UZK geregelte vorübergehende Verwahrung der Waren als abgabenvermeidende Situation zu qualifizieren. Daneben sind noch die Regelungen über Rückwaren und sonstige Zollfreiheiten zu nennen. Teilweise können diese abgabenvermeidenden Verfahren auch nacheinander genutzt oder kombiniert werden, sodass für den Wirtschaftsbeteiligten eine noch längere Phase der Abgabefreiheit erwirkt werden kann.⁴⁶⁷ Eine Zollschuldentstehung ist bei ordnungsgemäßem Verfahrensgang nach dem Wirtschaftszollsystem grundsätzlich nicht zu rechtfertigen.

461 Art. 4 UZK.

462 Anmerkung: Dies waren nach dem ZK noch die sogenannten Nichterhebungsverfahren. Die Begrifflichkeit wurde mit dem UZK abgeschafft. Sie kann zu Lehrzwecken jedoch noch genutzt werden (vgl. *Lux*, ZfZ Sonderheft/2009, 1 (20 in Fn. 107)).

463 Siehe hierzu auch Gliederungspunkt A. I. 3. b) des 3. Teils dieser Arbeit.

464 Siehe hierzu auch Gliederungspunkte A. I. 4. des 3. Teils dieser Arbeit.

465 BFH, Urt. v. 13.11.2001, VII R 88/00, Rn. 22 (nach juris), BFHE 196, 383 (384).

466 *Witte/Halla-Heißen*, Zollverfahren und sonstige zollrechtliche Bestimmungen, Ein systematischer Überblick über die zollrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, Teil 1, AW-Prax 1996, 431 (431).

467 *Henke/Rinnert* in: Witte (Hrsg.), Zollkodex, 2013, Art. 58 ZK, Rn. 1; *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 9. Aufl., 2018, Rn. D 1002.

Sie entsteht im Rahmen der abgabenvermeidenden (Zoll-)Verfahren erst beim tatsächlichen und endgültigen Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf.⁴⁶⁸

a) Versand

Das abgabenvermeidende Verfahren des Versands entspricht in seinen Ausprägungen dem Gedanken des Wirtschaftszolls.⁴⁶⁹ Dieses ist in Art. 210 Buchst. a i.V.m. Art. 226ff. UZK geregelt. Unterschieden wird nach dem UZK zwischen dem externen und dem internen Versandverfahren.

aa) Externer Versand

Nicht-Unionwaren, die sich ordnungsgemäß in einem externen Versandverfahren gem. Art. 226 UZK befinden, können zwischen zwei Orten innerhalb des Zollgebietes der Union transportiert werden. Dabei unterliegen sie gem. Art. 226 Abs. 1 Buchst. a UZK keinen Einfuhrabgaben. Eine Zollschuld kann allein durch die Beförderung der Nicht-Unionwaren innerhalb des Zollgebietes nicht entstehen, da die Waren durch den Transport durch das Hoheitsgebiet nicht Teil des inländischen Wirtschaftskreislaufes werden oder auf diesen Einfluss nehmen.⁴⁷⁰ Ein wirtschaftlicher Nachteil für die einheimische Wirtschaft ist nicht zu befürchten. Hingegen erwachsen aus dem Versand der Wirtschaft im Zollgebiet und den dort ansässigen Wirtschaftsteilnehmern sogar wirtschaftliche Vorteile in Form von Absatzerleichterungen für Händler oder Auftragserteilungen für Versicherer und Logistiker.⁴⁷¹

bb) Interner Versand

Umgekehrt, aber ebenfalls im Einklang mit dem Wirtschaftszollgedanken, verlaufen die internen Versandverfahren gem. Art. 227 UZK. Nach diesem Verfahren können Unionwaren i.S.d. Art. 5 Nr. 23 UZK zwischen zwei Orten innerhalb des Zollgebietes über ein außerhalb des Zollgebietes liegendes Land oder Gebiet befördert werden, ohne dass die Waren dabei ihren zollrechtlichen Status verlieren (Art. 227 Abs. 1 UZK). Da die Unionwaren bereits Teil der inländischen Wirtschaft waren und unter Umständen für sie sogar im Falle des Art. 5 Nr. 23 Buchst. b UZK Einfuhrabgaben geleistet wurden, erscheint es unbillig, dass sie bei einem einfachen Transport über ein Gebiet außerhalb des Zollgebietes, bei

468 Witte/Halla-Heißen, AW-Prax 1996, 431 (432).

469 Summersberger in: Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, 2014, Rn. 758.

470 So schon Michaelis bzgl. Waren, die sich im Transit befinden, Michaelis, ZfZ 1981, 354 (355f.)

471 Michaelis, ZfZ 1981, 354 (355).

dem sie keinerlei Veränderungen unterliegen, ihren Status als Unionswaren verlieren sollen.⁴⁷²

In diesem Zusammenhang würde eine erneute Zollschuldentstehung für Unionswaren i.S.d. Art. 5 Nr. 23 Buchst. b UZK sogar eine doppelte Belastung im Vergleich zu anderen nicht transportierten Unionswaren bedeuten. Dies würde dem Wirtschaftszollgedanken zuwider laufen, da ein Schutzbedürfnis für einen Ausgleich etwaiger Kostenvorteile der betreffenden Waren gegenüber den inländischen Waren nicht (erneut) gegeben wäre. Ebenfalls wäre die Zollschuldenerhebung für Unionswaren i.S.v. Art. 5 Nr. 23 Buchst. a und c UZK nicht mit dem Gedanken des Wirtschaftszolls vereinbar, da die transportierten und unveränderten Waren gemäß den Vorschriften vollständig im Zollgebiet der Union gewonnen oder hergestellt worden sind, sodass auch in ihrem Falle kein Schutzbedürfnis besteht, welches die Entstehung einer Zollschuld nach dem Wirtschaftszollgedanken rechtfertigen würde.

b) Lagerung

Das besondere Zollverfahren der Lagerung gem. Art. 210 Buchst. b i.V.m. Art. 240ff. UZK vermeidet ebenfalls den Eingang von Nicht-Unionswaren in den Wirtschaftskreislauf der Union. Es entspricht somit dem Prinzip des Wirtschaftszolls.⁴⁷³ Dabei gehört dieses abgabenvermeidende Verfahren zu den frühesten Ausprägungen des Wirtschaftszollgedankens, die in der zollrechtlichen Geschichte in Form von Verfahren zu finden sind.⁴⁷⁴ Zwar befinden sich die betreffenden Waren in einem Zolllager (Art. 240 UZK) oder in einer Freizone (Art. 243 UZK) räumlich im Zollgebiet der Union. Sie nehmen jedoch nicht am zollrechtlich freien Verkehr teil und üben damit keinen Einfluss auf die örtliche Wirtschaft aus. Vielmehr werden sie an einem bewilligten Ort für einen bestimmten Zeitraum unter zollamtlicher Überwachung gelagert (Art. 240 Abs. 1, 2 UZK) bis sie in ein anschließendes Zollverfahren überführt oder wiederausgeführt werden. Dabei dürfen die Waren keinen Veränderungen, sondern lediglich üblichen Behandlungen gemäß Art. 220 UZK unterzogen werden. Das bedeutet, dass sich Zustand und Wert der Waren nicht maßgeblich verändern dürfen und sie nur in Bezug auf ihren bevorstehenden Eintritt in den inländischen Handelsverkehr in üblicher Weise vorbereitet werden können.⁴⁷⁵

472 *Kampf* in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 227 UZK, Rn. 2.

473 So *Witte/Halla-Heißen*, Zollverfahren und sonstige zollrechtliche Bestimmungen, Teil 2, AW-Prax 1997, 31 (31) in Bezug auf das Zolllagerverfahren.

474 Siehe Gliederungspunkt A. I. 1. des 3. Teils dieser Arbeit.

475 *Witte* in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 220 UZK, Rn. 15; siehe für eine Liste der üblichen Behandlungen auch Anhang 71-03 UZK-DelVO.

Für den Wirtschaftsbeteiligten hat die Lagerung im Zollgebiet den Vorteil, dass er nicht sofort entscheiden muss, was mit den Nicht-Unionwaren geschieht. Im Hinblick auf die zollrechtliche Bestimmung⁴⁷⁶ der Waren gewinnt er Zeit und sieht sich nicht sofort gezwungen Einfuhrabgaben im Rahmen einer entstandenen Zollschuld zu entrichten.⁴⁷⁷ Mithin kommt vor allem dem Zolllagerverfahren eine gestaltende Aufgabe bezüglich der Lenkung von Warenströmen zu, weshalb es von den Wirtschaftsbeteiligten oft wegen seiner Kredit-, Transit- und Logistikfunktion genutzt wird.⁴⁷⁸

c) Verwendung

Art. 210 Buchst. c i.V.m. Art. 250ff. UZK regelt die Verfahren der vorübergehenden Verwendung und der Endverwendung. Sie führen ebenfalls dazu, dass Abgaben für Nicht-Unionwaren vermieden werden.

aa) Vorübergehende Verwendung

Innerhalb der vorübergehenden Verwendung gem. Art. 250 Abs. 1 UZK können Nicht-Unionwaren, die lediglich temporär im Zollgebiet zu besonderen Zwecken verwendet werden sollen, ganz oder zumindest teilweise von Einfuhrabgaben befreit werden.⁴⁷⁹ Notwendig ist in diesem Zusammenhang eine Wiederausfuhrabsicht des Verfahrensinhabers (Art. 250 Abs. 1 UZK) sowie das Vorliegen weiterer Voraussetzungen gem. Art. 250 Abs. 2 UZK, die u.a. vorsehen, dass die Waren innerhalb des Zollgebietes nicht verändert werden und auch ihre Nämlichkeit gesichert ist. Die Vereinbarkeit des Wirtschaftszollgedankens mit diesem Verfahren ist ebenfalls zu bejahen.⁴⁸⁰ Die betreffenden Nicht-Unionwaren halten sich nur

476 Anmerkung: Den Begriff der zollrechtlichen Bestimmung i.S.v. Art. 4 Nr. 15 ZK hat der UZK aufgegeben. Seine Bedeutung hat sich jedoch nicht verändert. Er kann folglich zu Lehr- und Verständniszwecken weiterhin genutzt werden.

477 *Henke*, Zolllager in: *Henke/Witte* (Hrsg.), *Praxishandbuch Lagerung im Zoll- und Steuerrecht*, 2019, Rn. C 9; *Henke/Rinnert*, Lagerung in: *Witte/Wolffgang* (Hrsg.), *Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union*, 2018, Rn. D 5003; *Lasok*, 1998, S. 318.

478 *Henke/Rinnert* in: *Witte/Wolffgang*, *Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union*, 2018, Rn. D 5004ff.; zu den wirtschaftlichen Motiven für die Nutzung siehe auch *Henke* in: *Henke/Witte*, *Praxishandbuch Lagerung im Zoll- und Steuerrecht*, 2019, Rn. C 10ff.; *Lux*, 2002, S. 348 sowie *Henke*, *Das Zolllager, Ein systematischer Überblick über die vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten*, Teil 1, *AW-Prax* 1997, 321 (321f.).

479 Klassische Beispiele der vollständigen Befreiung von Einfuhrabgaben sind z.B. Messe- oder Ausstellungswaren, Berufsausrüstung, Muster und Proben; vgl. Art. 250 Abs. 2 Buchst. d, 253 Buchst. b UZK i.V.m. Art. 208ff., 219ff. UZK-DelVO. Alle anderen Waren unterfallen dem Prinzip der Teilverzollung.

480 *Schulmeister*, Verwendung in: *Witte/Wolffgang* (Hrsg.), *Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union*, 2018, Rn. D 6000; *Witte/Halla-Heißen*, *AW-Prax* 1997, 31 (32).

zeitlich begrenzt im Zollgebiet auf und müssen im Anschluss wiederausgeführt bzw. in ein anschließendes Zollverfahren überführt werden (Art. 251 Abs. 1 UZK). Einen Einfluss auf die lokale Wirtschaft werden sie somit in der Regel nicht entfalten können. Konsequenterweise entsteht keine Zollschuld und es kommt zu keiner Einfuhrabgabenerhebung.⁴⁸¹ In bestimmten Fällen, in denen die vorübergehend verwendete Ware dennoch wirtschaftliche Relevanz hat⁴⁸², kommt es, im Einklang mit dem Gedanken des Wirtschaftszolls, zu einer teilweisen Abgabenerhebung. Diese beträgt gem. Art. 252 Abs. 1 UZK drei Prozent des Einfuhrabgabebetrages, der erhoben worden wäre, wenn die betreffende Nicht-Unionsware nicht in die vorübergehende Verwendung, sondern zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen worden wäre.

bb) Endverwendung

Die sogenannte Endverwendung gem. Art. 254 UZK ermöglicht die zumindest teilweise Abgabenbefreiung von Nicht-Unionswaren bei Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr. Grund hierfür ist die spezielle, gezielte und fristgemäße Verwendung der Waren nach ihrer Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr, die trotz des bereits erfolgten Statuswechsels der Waren unter zollamtlicher Überwachung erfolgt.⁴⁸³ Das Verfahren existiert dabei in einer tariflichen auf dem Zolltarif der Union basierenden und in einer außertariflichen insbesondere durch die Zollbefreiungsverordnung⁴⁸⁴ ausgestalteten Variante.⁴⁸⁵ Gründe für das Zulassen des Verfahrens können wirtschaftlich motiviert sein, etwa um bestimmte Wirtschaftszweige zu fördern.⁴⁸⁶ Weiterhin besteht beim Eingang bestimmter Waren⁴⁸⁷ in die Union kein Schutzbedürfnis für die heimische Wirtschaft.⁴⁸⁸ Somit schließen diese Fälle eine Konkurrenzsituation zu inländischen Produkten

481 Henke in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Vor Art. 250 UZK, Rn. 2.

482 Beispielsweise eine Maschine oder ein Roboter, der vorübergehend für bestimmte Arbeiten in das Zollgebiet eingeführt wird; vgl. auch Henke in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 250 UZK, Rn. 2.

483 Schulmeister in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 254 UZK, Rn. 1, 45f.

484 VO (EG) Nr. 1186/2009 des Rates v. 16.11.2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen, ABl. EU Nr. L 324/23.

485 Schulmeister, Endverwendung nach Art. 254 UZK in: Witte/Wolfgang (Hrsg.), Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. D 6091.

486 Schulmeister in: Witte/Wolfgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. D 6090.

487 Beispielsweise Heirats-, Erbschafts- oder Übersiedlungsgut, vgl. Kapitel I-III der VO (EG) Nr. 1186/2009, ABl. EU Nr. L 324/23.

488 3. Erwägungsgrund der VO (EG) Nr. 1186/2009 des Rates v. 16.11.2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen, ABl. EU Nr. L 324/23.

ganz oder teilweise aus. Der besondere Zweck, für den die Waren ausschließlich verwendet werden dürfen, wird zuvor festgesetzt und gilt als erreicht, wenn die Waren diesem zugeführt wurden (Art. 254 Abs. 2 Buchst. a UZK). Demensprechend ist ein Verzicht oder lediglich die teilweise Erhebung von Einfuhrabgaben gerechtfertigt.

d) Veredelung

Auch das Zollverfahren der Veredelung gem. Art. 210 Buchst. d i.V.m. Art. 255ff. UZK, bestehend aus aktiver und passiver Veredelung, verhindert das Eingehen von Nicht-Unionwaren in den Wirtschaftskreislauf⁴⁸⁹ bzw. erlaubt es, Unionswaren nach erfolgter Veredelung außerhalb des Zollgebietes zumindest teilweise abgabenbefreit in den zollrechtlich freien Verkehr des Zollgebietes zurückzukehren.

aa) Aktive Veredelung

Die aktive Veredelung gem. Art. 256 UZK erlaubt dem Bewilligungsinhaber, dass Nicht-Unionwaren räumlich im Zollgebiet der Union veredelt werden, sofern sie im Anschluss an diesen Prozess das Zollgebiet wieder verlassen oder in ein anderes Zollverfahren überführt werden. Dabei unterliegen die Waren während des Verfahrens gem. Art. 256 Abs. 1 Buchst. a UZK keinen Einfuhrabgaben, sodass für sie folglich bei ordnungsgemäßigem Verfahrensablauf keine Zollschuld entstehen kann, obwohl sich die Waren temporär im Zollgebiet befinden. Im Einklang mit dem Gedanken des Wirtschaftszolls ist diese Verfahrensweise gerechtfertigt, da die Waren nicht endgültig im Zollgebiet der Union verbleiben sollen.⁴⁹⁰

Eine Konkurrenzsituation zu inländischen Produkten ist hier, im Gegensatz zu anderen Verfahren, allerdings bedingt gegeben, da die eingeführten zu be- oder verarbeitenden Nicht-Unionwaren in Konkurrenz zu den jeweiligen inländischen Unionswaren treten können.⁴⁹¹ Zwar gelangen sie nicht unmittelbar in den freien

489 Anmerkung: In Art. 325 Abs. 2 UZK-DVO wird der Begriff und damit auch das Konzept des Wirtschaftskreislaufes im Zusammenhang mit der aktiven Veredelung sogar explizit benannt. Dies ist neben Art. 269 Abs. 2 UAbs. 2 UZK-DVO die einzige Stelle, an der dieser Terminus ausdrücklich im Unionszollrecht verwendet wird.

490 *Beußel* in: Dorsch (Hrsg.), Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Loseblatt, Art. 256 UZK, Rn. 1 [Stand: März 2019]; *Witte* in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Vor Art. 256 UZK, Rn. 3; *Witte*, Veredelung in: Witte/Wolffgang (Hrsg.), Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. D 7003.

491 *Witte* in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 256 UZK, Rn. 56ff.; *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018,

Wirtschaftsverkehr. Allerdings könnten sie den inländischen (teureren) Produkten den Absatz erschweren. Hier müssen die widerstreitenden Interessen von einheimischen Herstellern gleicher Waren und den Wirtschaftsteilnehmern, die die eingeführten Nicht-Unionwaren für ihren eigenen Absatz und ihre Konkurrenzfähigkeit benötigen, abgewogen werden.⁴⁹²

Durch den Veredelungsvorgang an sich, der im Zollgebiet stattfindet, ist hingegen kein Nachteil für die einheimische Wirtschaft gegeben. Vielmehr profitiert die Wirtschaft des Zollgebietes sogar noch von dem vorgenommenen Veredelungsvorgang, da dieser eine wirtschaftliche Relevanz hat. Folglich ist, sofern die gegebenenfalls gegensätzliche Interessenlage berücksichtigt wurde und die aktive Veredelung insgesamt gesehen einen wirtschaftlichen Vorteil bringt, die Vereinbarkeit dieses Verfahrens mit dem System des Wirtschaftszolls zu bejahen und es besteht kein Bedürfnis Zölle zu erheben.

bb) Passive Veredelung

Die passive Veredelung ist in Art. 259 UZK geregelt. Sie betrifft Unionwaren, die für einen Veredelungsvorgang temporär das Zollgebiet der Union verlassen und im Anschluss daran als Veredelungserzeugnisse i.S.v. Art. 5 Nr. 30 UZK zumindest unter teilweiser Abgabebefreiung wieder in den zollrechtlich freien Verkehr der Union eingehen sollen (Art. 259 Abs. 1 UZK). Wie auch schon beim internen Versandverfahren erläutert⁴⁹³, würden diejenigen Teile des Veredelungserzeugnisses, die vormals Unionwaren i.S.v. Art. 5 Nr. 23 Buchst. a bis c UZK waren, erneut oder erstmals mit einer Zollschuld unbillig belastet werden, obwohl sie in keinem Konkurrenzverhältnis zu inländischen Waren stehen. Daher ist es im Einklang mit dem Wirtschaftszollgedanken, dass in diesen Fällen gegebenenfalls nur für jenen Teil, welcher durch den Veredelungsvorgang die Ware konkurrenzfähiger gemacht hat, Abgaben erhoben werden.⁴⁹⁴

Rn. D 7004; *Ovie*, Das Europäische Zollrecht, Teil 2: Zollkodex (Verfahrensrecht), AW-Prax 2007, 385 (390).

492 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Vor Art. 256 UZK, Rn. 4; *Michaelis*, ZfZ 1981, 354 (357).

493 Vgl. Gliederungspunkt A. III. 2. a) des 3. Teils dieser Arbeit.

494 *Witte* in: *Witte* (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 259 UZK, Rn. 1. Zu unterscheiden war bei einer solchen Verzollung zwischen der Differenzverzollung, die einen umfassenden Schutz der einheimischen Wirtschaft gewährleistet und der Mehrwertverzollung, bei welcher dieser Schutz nicht vollumfänglich gegeben ist und deshalb ein besonderer wirtschaftlicher Vorteil im Vordergrund stehen muss. Siehe hierzu ausführlich *Michaelis*, ZfZ 1981, 354 (356f.). Allerdings ist die Methode der Differenzverzollung nach dem UZK restlos entfallen, vgl. *Witte* in: *Witte* (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Vor Art. 259 UZK, Rn. 4, *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 227.

e) Verwahrung

Ebenfalls dürfen Nicht-Unionswaren, die sich ordnungsgemäß in der vorübergehenden Verwahrung befinden, im Einklang mit dem Wirtschaftszollgedanken keiner Zolldienstleistung unterliegen. Die vorübergehende Verwahrung ist nach dem UZK kein Zollverfahren, sondern kann als zollrechtliche Lage⁴⁹⁵ bezeichnet werden, die gem. Art. 144 UZK automatisch mit Gestellung der Nicht-Unionswaren eintritt. In diesem Stadium befinden sich die Nicht-Unionswaren unter zollamtlicher Überwachung i.S.d. Art. 134 Abs. 1 S. 1 UZK. Sie nehmen noch nicht am freien Wirtschaftsverkehr im Inland teil, da sie nicht in ein Zollverfahren überführt wurden und sie folglich noch keine konkrete zollrechtliche Bestimmung erhalten haben. Die vorübergehende Verwahrung als Bestandteil der Warenerfassung gibt somit dem Wirtschaftsbeteiligten die Möglichkeit zu entscheiden, was mit den Nicht-Unionswaren geschehen soll.⁴⁹⁶ Gem. Art. 149 UZK muss innerhalb von 90 Tagen nach Beginn der vorübergehenden Verwahrung diese beendet werden. Bis zu diesem Zeitpunkt müssen die Nicht-Unionswaren entsprechend in ein Zollverfahren i.S.v. Art. 5 Nr. 16 UZK überführt oder gem. Art. 270 UZK wieder aus dem Zollgebiet der Union ausgeführt worden sein.

f) Rückwaren

Art. 203 Abs. 1 UZK sieht die antragsgebundene Einfuhrabgabenbefreiung von Nicht-Unionswaren vor, die innerhalb von drei Jahren wieder in das Zollgebiet der Union zurückkehren und zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet werden. Die vormaligen Unionswaren gelangen in das Zollgebiet zurück, aus dem sie stammen. Sie müssen sich jedoch gemäß Art. 203 Abs. 5 UZK bei der Wiedereinfuhr in demselben Zustand befinden wie bei der Ausfuhr. Damit wird sichergestellt, dass es zu keinem Wertzuwachs der Waren kommt, der Einfluss auf die Wirtschaft des Landes nehmen könnte. Es besteht somit kein Schutzbedürfnis für die inländische Wirtschaft, da die betroffenen Waren unverändert in den Wirtschaftskreislauf zurückkehren, dem sie vormals bereits angehörten.⁴⁹⁷ Sie sind in wirtschaftlicher Hinsicht mit diesem noch ausreichend verbunden.⁴⁹⁸ Die Frist von drei Jahren stellt ebenfalls sicher, dass die wiedereingeführten Nicht-Unionswaren noch den ursprünglich ausgeführten Unionswaren wertmäßig entsprechen. Damit ist auch dieser Verfahrensweise der Wirtschaftszollgedanke immanent.

495 *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Glos-sareintrag zum Begriff „Vorübergehende Verwahrung“, S. 667; *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 154.

496 *Möllenhoff*, Ad Legendum 3/2016, 263 (265).

497 *Michaelis*, ZfZ 1981, 354 (356).

498 *Schulmeister* in: *Witte* (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 203 UZK, Rn. 1.

3. Verstöße im Rahmen von Verfahren

Auch hinsichtlich der Verfahrensverstöße und deren Verhältnis zu einer Zollschuldentstehung führt das moderne Verständnis des Wirtschaftszollgedankens die Gedanken und Ansichten *Lamps* fort. Sofern die erörterten Zollverfahren oder die vorübergehende Verwahrung ordnungsgemäß unter Beachtung der jeweiligen zollrechtlichen Vorschriften durchgeführt werden, ist die zollamtliche Überwachung der Waren⁴⁹⁹ und die Einhaltung der Verfahrensweisen gewahrt. Eine Zollschuldentstehung ist somit nicht zu rechtfertigen.

Anders verhält es sich jedoch bei Verstößen im Rahmen der Verfahren, die dazu führen, dass die Waren tatsächlich in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebietes gelangen.⁵⁰⁰ Dabei spielt es keine Rolle, ob dies absichtlich oder unabsichtlich geschieht. Der Wirtschaftszollgedanke knüpft rein objektiv lediglich an das faktische Eintreten der Waren in den inländischen Markt an. Subjektive Elemente dürfen im Zusammenhang mit der tatbestandlichen Zollschuldentstehung keine Rolle spielen.⁵⁰¹ Aus diesem Grund ist eine Zollschuldentstehung unter den vorgenannten Umständen durchaus zu rechtfertigen.

Verfahrensverstöße und der unter Umständen damit einhergehende unklare Verbleib der Waren erhöhen zudem die Wahrscheinlichkeit, dass die Waren in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebietes eintreten. Die reine Gefahr oder Möglichkeit eines Eintritts in die inländische Wirtschaft kann als ein Anzeichen oder Indiz für das Entstehen einer Zollschuld sein.⁵⁰² Begründen kann eine solche verfahrensrechtliche Pflichtverletzung die Zollschuld allerdings nicht.⁵⁰³ Gleiches gilt erst recht, wenn der Wirtschaftsbeteiligte den Nachweis erbringt, dass trotz eines Verstoßes gegen zollrechtlich normierte Verpflichtungen die betreffenden Waren nachweislich nicht im Zollgebiet der Union verblieben bzw. unzweifelhaft nicht in deren Wirtschaftskreislauf eingegangen sind.⁵⁰⁴ Auch in diesem Fall muss nach dem Wirtschaftszollgedanken von einer Zollschuldentstehung abgesehen werden.⁵⁰⁵ Denn es besteht nachweislich keine Gefahr, dass die Waren in Konkurrenz

499 Gem. Art. 134 Abs. 1 S. 1 UZK.

500 Siehe Gliederungspunkte B. I. 1. c) und B. I. 2. b) des 4. Teils dieser Arbeit.

501 *Witte*, DStZ 1998, 97 (97f.).

502 *Olbertz*, ZfZ 1972, 198 (201).

503 *Olbertz*, ZfZ 1972, 198 (201).

504 *Landry*, Der Zollsenat des Bundesfinanzhofes als Europäisches Gericht, ZfZ 2008, 221 (225).

505 A.A. wohl *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 287, wenn er darauf abstellt, dass eine wirtschaftliche Betrachtungsweise in solchen Fällen nur bei positivrechtlicher ausdrücklicher Normierung greifen könne. Anmerkung: Art. 124 UZK nennt für aufgrund von Verstößen entstandene Zollschulden eine Vielzahl von Erlöschensstatbeständen. Auf

zu sich im Inland befindlichen Waren treten. Dieser Gedanke ist nicht neu und bereits in Punkt 17 der Anlage D zu Art. 14 IAVZ von 1923 zu finden.⁵⁰⁶

Anderenfalls würde eine solche Zollschuld wie eine Sanktion aufgrund der Verletzung zollrechtlicher Verpflichtungen für den Wirtschaftsbeteiligten wirken. Die Zollschuld hat jedoch keinen strafrechtlichen Charakter.⁵⁰⁷ Diese Ansicht ging bereits aus Punkt 6 der Anlage A zu Art. 14 IAVZ von 1923 hervor.⁵⁰⁸ Ein strafrechtliches Verständnis der Zollschuld wäre in keiner Weise mit den ökonomischen Motiven, die hinter dem Wirtschaftszollrecht stehen, zu vereinbaren. Vielmehr sind solche Verstöße als Zuwiderhandlungen gegen die zollrechtlichen Vorschriften in Form von Bußgeldern⁵⁰⁹ oder ggf. mit anderen strafrechtlichen Mitteln zu ahnden.⁵¹⁰

4. Sonstige Zollfreiheiten

Neben den bereits erwähnten Rückwaren sieht das Unionszollrecht weitere Zollbefreiungen für bestimmte Fälle aufgrund besonderer Umstände vor. Sie basieren im Wesentlichen auf den bereits in der Kyoto-Konvention von 1973 vorgesehenen Tatbeständen.⁵¹¹ Diese sind heute in der Zollbefreiungsverordnung⁵¹² systematisch aufgeführt, welche für die betreffenden Wirtschaftsbeteiligten generell im Rahmen der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr und der Ausfuhr gültig ist. Die aktive Wahl eines speziellen Verfahrens ist für die Geltung der Befreiungstatbestände somit nicht erforderlich. Hierunter fallen unter anderem

diese geht im Folgenden Gliederungspunkt C. des 4. Teils dieser Arbeit noch im Einzelnen ein.

506 Siehe hierzu Gliederungspunkt A. I. 3. a) dd) des 3. Teils dieser Arbeit.

507 *Schädel*, Kann eine Zollschuld allein durch Verletzung von Ordnungsvorschriften entstehen? Kann das Strafcharakter haben?, II. Teil, *ZfZ* 1968, 257 (259).

508 Siehe hierzu Gliederungspunkt A. I. 3. a) bb) des 3. Teils dieser Arbeit.

509 Auf deutscher nationaler Ebene erfasst § 382 AO i.V.m. § 30 ZollV beispielsweise bestimmte vorsätzliche oder fahrlässige Zuwiderhandlungen gegen die zollrechtlichen Vorschriften als zu ahndende Ordnungswidrigkeit.

510 *Olbertz*, *ZfZ* 1972, 198 (201); *Müller-Eiselt*, *ZfZ* 2001, 398 (402); *Schultze/Zitzmann*, *ZfZ* 2002, 151 (152); *Fuchs*, *ZfZ* 2003, 322 (323); *Wolffgang* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1004; *Stiehle* in: *Schwarz/Wockenfoth* (Hrsg.), *Zollrecht, Unionszollkodex*, Loseblatt, Vor Art. 77-100 UZK, Rn. 13 [Stand: Juni 2017].

511 Siehe Gliederungspunkt A. I. 3. b) cc) des 3. Teils dieser Arbeit.

512 VO (EG) Nr. 1186/2009 des Rates v. 16.11.2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen, ABl. EU Nr. L 324/23 [zitiert als: „Art. xx ZollbefrVO“].

Zollbefreiungstatbestände für Übersiedlungs-⁵¹³, Heirats-⁵¹⁴ und Erbschaftsgut⁵¹⁵. Aber auch Warensendungen von geringem Wert und Waren im persönlichen Gepäck von Reisenden ziehen unter gewissen Umständen die Befreiung von Ein- und Ausfuhrabgaben nach sich.⁵¹⁶ Der zentrale Grund für die Abgabenbefreiung liegt im persönlichen Gebrauch der Waren und in deren nichtkommerzieller Verwendung. Einschränkungen in der Verordnung machen deutlich, dass solche Waren, die einen wertmäßigen Einfluss auf die Wirtschaft des Zollgebietes haben könnten oder deren Eingang in den Wirtschaftskreislauf für wahrscheinlich gehalten wird, von der Zollbefreiung ausgenommen sind.⁵¹⁷

5. Zwischenergebnis

Auch nach dem modernen Verständnis des Zolls ist der Wirtschaftszollgedanke im europäischen Zollrecht vorhanden und rechtfertigt die Erhebung von Zöllen. Es lassen sich fortwährend zahlreiche Vertreter und Unterstützer dieser Denkrichtung in der Literatur finden.⁵¹⁸ So ist auch das aktuelle europäische Zollrecht nach dem UZK vom Wirtschaftszollgedanken geprägt. Sinn und Zweck der zollrechtlichen Regelungssystematik des UZK entsprechen der wirtschaftszolltheoretischen Auffassung *Lamps*, die so bis in die Gegenwart fortgesetzt wird.

Der UZK hält eine Reihe abgabenvermeidender Verfahren bereit, die nach wie vor Ausprägungen dieses Prinzips sind. Die detaillierte Regelungsweise der Verfahren ist als Fortführung und Ausdifferenzierung der bereits in der frühen Zollrechtsgeschichte etablierten Gedanken zu diesem Thema anzusehen. Die im Rahmen der abgabenvermeidenden Verfahren notwendige zollamtliche Überwachung und die damit einhergehenden Maßnahmen stellen zwar eine finanzielle und ressourcenaufwändige Belastung des jeweiligen Staates dar. Diese bewegt sich jedoch vor dem Hintergrund der Vorteile, die den Wirtschaftsteilnehmern

513 Art. 3-11 ZollbefrVO.

514 Art. 12-16 ZollbefrVO.

515 Art. 17-20 ZollbefrVO.

516 Art. 23, 41 ZollbefrVO.

517 Z.B. Art. 6, 18 VO (EG) Nr. 1186/2009, die unter anderem alkoholische Erzeugnisse, Tabakwaren und Nutzfahrzeuge sowie gewerblich genutzte Gegenstände von der Abgabenbefreiung ausnehmen.

518 Siehe aber auch *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 279ff. für eine durchaus kritische Auseinandersetzung mit dem Wirtschaftszollgedanken, in welcher er die Frage aufwirft, ob es sich bei dem Prinzip „nur um eine rechtspolitische Forderung“ (S. 281) handelt und dies bejaht (S. 301).

und dem Staat durch die besonderen Verfahren selbst entstehen, in einem angemessenen Rahmen.⁵¹⁹

Weiterhin ist festzustellen, dass auch das augenscheinliche Spannungsverhältnis zwischen der Auffassung *Lamps*, wonach im Kontext des Wirtschaftszolls durchschnittliche Handelspreise auf dem Zielmarkt bei der Ermittlung des Zollwertes zugrunde gelegt werden sollen,⁵²⁰ und dem modernen Zollwertrecht einer Fortführung des wirtschaftszollrechtlichen Gedankens im UZK nicht entgegensteht. Denn auch das moderne Zollwertrecht ist mit dem Wirtschaftszollgedanken vereinbar. Zwar erfolgt nach diesem eine Verzollung auf Grundlage der Methode des Transaktionswertes in Form des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises im Herkunftsland. Jedoch steht dieses auf Ebene der WTO in Art. VII GATT verbindlich verankerte Konzept, welches zugleich die Grundlage für das Zollwertrecht des UZK darstellt, nicht im Widerspruch zum Wirtschaftszollgedanken. Es ist vielmehr gleichermaßen als wirtschaftsfreundliches Konzept einzustufen, da es letztlich eine gleichmäßige Zollwertbemessung von Waren auf internationaler Ebene gewährleistet.

IV. Wirtschaftsfreundlichkeit im Kontext des Wirtschaftszolls

In einem engeren Zusammenhang und Wechselspiel mit dem bereits vorgestellten Konzept des Wirtschaftszollgedankens steht der Begriff und Ansatz der Wirtschaftsfreundlichkeit. Synonyme für diesen Begriff können etwa in Unternehmens- oder Geschäftsfreundlichkeit gesehen werden. Mit diesen Begriffen werden Umstände bezeichnet, die dazu führen, dass die Wirtschaft eines Staates, eines Gebietes, einer bestimmten Region oder eines bestimmten Industriezweigs begünstigt wird und profitiert. Dieser Profit kann sich in der Praxis durch finanzielle Vorteile niederschlagen, ist aber auch auf anderen Ebenen denkbar, etwa durch das Einsparen von Personal- und Zeitressourcen, welches beispielsweise durch einen verringerten Verwaltungsaufwand resultiert. Die Folgen eines wirtschaftsfreundlichen Klimas fördern mithin den Aufschwung und die Expansion der Wirtschaft und führen auf lange Sicht gegebenenfalls zu Investitionen, Fortschritt und Beständigkeit.

Zu den in der Definition des Begriffs genannten Umständen gehören vor allem Gesetzgebungen in den einzelnen Rechtsordnungen, die als rechtliches Instrument auf die Wirtschaft einwirken und diese regulieren können. Europäische Verordnungen, wie der UZK, welche maßgeblich durch politische Komponenten geprägt werden, können die Eigenschaft der Wirtschaftsfreundlichkeit aufweisen,

519 *Michaelis*, ZfZ 1981, 354 (356).

520 Siehe hierzu Gliederungspunkt A. II. 2. b) aa) des 3. Teils dieser Arbeit.

dieser restriktiv begegnen oder dieser sogar diametral entgegenstehen. Je nach Ausgestaltung der jeweiligen Normen und der diesen zugrunde liegenden Absicht kann dies unter Umständen die Wirtschaft fördern oder hemmen. In der Praxis kann dies zudem auch Auswirkungen auf den einzelnen Wirtschaftsteilnehmer haben.

Folglich können auch die Regelungen des europäischen Zolls Schuldrechts unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftsfreundlichkeit analysiert und untersucht werden. Entscheidend ist dabei auch welche Perspektive bei der Beurteilung der Wirtschaftsfreundlichkeit eingenommen wird. Mit Blick auf die bereits vorgestellten Ansätze zum Zollverständnis⁵²¹ ist festzustellen, dass eine Erhebung von Zolls schulden im Rahmen des Wirtschaftszollgedankens grundsätzlich die Wirtschaft des Zollgebietes der Union begünstigt, da wirtschaftliche Zölle überhaupt erhoben werden und gleichzeitig ein gewisser Schutz der inländischen Wirtschaft und deren Unternehmen gewährleistet wird.

Im Hinblick auf jene Wirtschaftsteilnehmer, die Nicht-Unionswaren in das Zollgebiet der Union in den zollrechtlich freien Verkehr überführen wollen, ist die Wirtschaftsfreundlichkeit des Konzepts des Wirtschaftszollgedankens differenziert zu betrachten. Zunächst ist ein Zolls chuldrecht, welches dem Wirtschaftszollgedanken folgt, für diese Wirtschaftsteilnehmer als wirtschaftsunfreundlich zu charakterisieren. Dies trifft allerdings sowohl importierende als auch exportierende Wirtschaftsteilnehmer im und außerhalb des Zollgebietes der Union gleichermaßen. Im Vergleich zum Ansatz bzw. zu jenen Fällen, in denen die Zolls chuld die Funktion einer Sanktion hat oder aufgrund von einfachen Verfahrensfehlern, unabhängig vom Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf eines Landes entsteht, ist das Wirtschaftszollprinzip jedoch als weitaus wirtschaftsfreundlicher einzustufen.

Insgesamt kann damit geschlussfolgert werden, dass das Verständnis des Wirtschaftszolls im Rahmen der Zolls chuldentstehung grundsätzlich sowohl für die Wirtschaft des betreffenden Zollgebietes als auch für die jeweiligen Wirtschaftsteilnehmer einen höheren Grad an Wirtschaftsfreundlichkeit aufweist, als andere Ansätze zum Zolls chuldverständnis. Inwieweit sich diese Wirtschaftsfreundlichkeit in den Zolls chuldregelungen einer Rechtsordnung widerspiegelt, ist durch eine Analyse dieser Regelungen festzustellen.⁵²²

521 Siehe Gliederungspunkt B. des 2. Teils dieser Arbeit.

522 Siehe Analyse im 4. und 5. Teil dieser Arbeit.

V. Zwischenergebnis

Mit Blick auf die vorstehenden Untersuchungen und Ausführungen lässt sich schlussfolgern, dass das Konzept des Wirtschaftszolls historisch und sukzessive gewachsen ist. Seine Verankerung ist auf verschiedenen Ebenen sichtbar. Die Analyse verschiedener bedeutender zollrechtlicher Dokumente hat gezeigt, dass das Prinzip des Wirtschaftszolls bereits diesen Bestimmungen zugrunde liegt. Auch wenn das Prinzip des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf nicht ausdrücklich festgeschrieben oder genannt wird,⁵²³ so ist der Gedanke doch vor allem im Sinn und Zweck der Zollverfahren selbst sowie in den Ausführungen und Regelungen zu diesen immanent. Die mit diesen zollverfahrensrechtlichen Vorschriften verfolgten Ziele lassen die Schlussfolgerung zu, dass das ausschlaggebende Moment der Abgabenerhebung und damit der Zollschuldentstehung der Eintritt der Waren in den Wirtschaftskreislauf eines Landes und der Einfluss auf dessen Preisbildung ist. Es stellt die zentrale Berechtigung für die Zollerhebung im modernen Sinne dar. Andere Gründe sind lediglich sekundär bzw. spielen keine Rolle.

Im deutschsprachigen Raum war es *Karl Lamp*, der das Konzept ausdrücklich benannte, es zolltheoretisch (weiter-)entwickelte und etablierte. Dies geschah zeitlich sogar noch vor der Festlegung der Abkommen auf internationaler Ebene, sodass festgestellt werden kann, dass der Gedanke sich weiter fortsetzte und somit dem Verständnis der Zollschuldentstehung zugrunde liegt. Auch auf das europäische Zollrecht der EU lassen sich diese Überlegungen übertragen. Die in den internationalen Übereinkommen festgelegten Grundsätze – vor allem jene in der Kyoto-Konvention der WCO – zu den Zollverfahren prägten die Ausgestaltung der europäischen zollrechtlichen Regelungen maßgeblich, sodass auch sie letzten Endes dem Wirtschaftszollgedanken und dessen Systematik folgen.

Zusammengefasst sind die folgenden Wesensmerkmale⁵²⁴ für das Wirtschaftszollrecht bis heute charakteristisch. Sie machen die Systematik und Zielrichtung des Konzepts deutlich:

1. Die Zollschuldentstehung knüpft ausschließlich an ein volkswirtschaftliches Moment an, d.h. an den tatsächlichen Eintritt der Waren in den Wirtschaftskreislauf des Zielzollgebietes. Dabei ist die Zollschuldentstehung rein objektiver Natur, d.h. subjektive Elemente spielen keine Rolle.

523 So v.a. die Kritik von *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzter/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 301.

524 Siehe zu den charakteristischen Wesensmerkmalen des Wirtschaftszolls auch *Lamp*, ZgS 1953, 152 (156ff.); *Olbertz*, ZfZ 1972, 198 (201).

2. Zollbefreiungen kommen aufgrund abgabenvermeidender (Zoll-)Verfahren und tariflicher bzw. außertariflicher Zollfreiheiten in Betracht.
3. Verstöße im Rahmen von zollverfahrensrechtlichen Vorschriften stellen keine causa für das Entstehen der Zollsschuld dar, da die Zollsschuld keinen sanktionellen oder strafrechtlichen Charakter besitzt.

B. Bisherige Bedeutung des Wirtschaftszollgedankens im europäischen Zollrecht

Der Wirtschaftszollgedanke, wie ihn *Karl Lamp* benannte und zolltheoretisch etablierte, spielt im europäischen Zollrecht seit jeher eine Rolle, die jedoch im Laufe der Zeit Veränderungen unterlag. Diese kamen zum einen durch den Gesetzgeber, zum anderen aber auch durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zustande. Eine Betrachtung dieser Entwicklung ist unerlässlich für das Verständnis der Zollschuldenentstehungs- und Erlöschensstatbestände nach dem heute geltenden Unionszollkodex.

I. Normierung im Zollrecht

Die rechtliche Verankerung des Wirtschaftszollgedankens kann in den verschiedenen Regelungen zum europäischen Zollrecht nachvollzogen werden. Dabei lässt sich ein Wandel in der gesetzgeberischen Normierung erkennen.

1. Normierung in der Richtlinie EWG Nr. 79/623

Ursprünglich wurde der Gedanke des Wirtschaftszolls in älteren Rechtsquellen des europäischen Zollrechts noch explizit angesprochen.⁵²⁵ In den Erwägungsgründen der Richtlinie EWG Nr. 79/623⁵²⁶ wird zunächst der wirtschaftliche

525 In diesem Sinne *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1004; *Müller-Eiselt*, ZfZ 2001, 398 (398); *Stüwe*, Der EuGH und der Wirtschaftszollgedanke, – zugleich eine Suche nach Sachgerechtigkeit im Zollschuldrecht –, AW-Prax 2004, 311 (311); *Stüwe*, Die zollrechtliche Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und des Gerichts erster Instanz aus dem Jahre 2004, ZfZ 2005, 146 (146f.); *Ovie*, AW-Prax 2007, 343 (343); a.A. *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 288ff.

526 Richtlinie (EWG) Nr. 79/623 des Rates v. 25.6.1979 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Zollschuld, ABl. EG Nr. L 179/31.

Zweck von Ein- und Ausfuhrabgaben herausgestellt.⁵²⁷ Weiterhin stellt die Richtlinie klar, dass der Zeitpunkt einer Einfuhrzollschuld an jenes Moment geknüpft ist, in dem die Waren in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft übergehen.⁵²⁸ Der siebte Erwägungsgrund stellt in diesem Zusammenhang einen ausdrücklichen Bezug zu verschiedenen zollrechtlichen Vorschriften her. So sind Bestimmungen, die die Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr oder Pflichten aus der Richtlinie über die zollamtliche Erfassung von Waren, die in das Zollgebiet verbracht werden, und die vorübergehende Verwahrung dieser Waren⁵²⁹ zu berücksichtigen.⁵³⁰ Aber auch Pflichten, die sich hinsichtlich der zollamtlichen Überwachung oder Verwendung der Waren durch die Überführung in ein bestimmtes Zollverfahren ergeben, sind in diesem Kontext einzubeziehen.⁵³¹ Damit wird deutlich, dass der Eintritt von Waren in den Wirtschaftskreislauf unabhängig von der Art und Weise der Entstehung der Zollschuld ist und ihm mithin eine große Bedeutung zugemessen wird.⁵³² Überdies kommt nach den Erwägungsgründen ein Erlöschen der Zollschuld, außer im Falle von Verjährung und Tilgung, ausschließlich dann in Betracht, wenn die Ware nachweislich nicht ihre wirtschaftliche Bestimmung erhalten hat.⁵³³

Weiterhin sind alle Zollschuldentstehungstatbestände in Art. 2 RL EWG Nr. 79/623 gleichrangig nebeneinander geregelt. Damit sind auch die in der Richtlinie vorgesehenen Heilungs- und Erlöschenstatbestände⁵³⁴ auf alle Einfuhrzollschulden anwendbar. Die Regelungen über die Zollschuld entsprechen vollumfänglich den Ansprüchen des Wirtschaftszolls.⁵³⁵

Die bisher aufgeführten Erwägungen können damit als klares Bekenntnis des Gesetzgebers zum Wirtschaftszollsystem gewertet werden.⁵³⁶

527 6. Erwägungsgrund der RL (EWG) Nr. 79/623, ABl. EG Nr. L 179/31.

528 7. Erwägungsgrund der RL (EWG) Nr. 79/623, ABl. EG Nr. L 179/31.

529 Vgl. hierzu Richtlinie (EWG) Nr. 68/312 des Rates v. 30.7.1968 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die zollamtliche Erfassung der Waren, die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden, [und] die vorübergehende Verwahrung dieser Waren, ABl. EG Nr. L 194/13.

530 7. Erwägungsgrund der RL (EWG) Nr. 79/623, ABl. EG Nr. L 179/31.

531 7. Erwägungsgrund der RL (EWG) Nr. 79/623, ABl. EG Nr. L 179/31.

532 Müller-Eiselt, ZfZ 2001, 398 (398).

533 9. Erwägungsgrund der RL (EWG) Nr. 79/623, ABl. EG Nr. L 179/32; siehe hierzu ausführlich *Olbertz*, Gemeinschaftliches Zollrecht, ZfZ 1980, 2 (4f.).

534 Art. 4 und 9 RL (EWG) Nr. 79/623.

535 *Schultze/Zitzmann*, ZfZ 2002, 151 (152).

536 Vgl. *Olbertz*, ZfZ 1980, 2 (2), der die Ausgestaltung der Richtlinie nach wirtschaftszollrechtlichen Grundsätzen bejaht; a.A. *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesslerberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 290.

Dieser in der Literatur wohl vorherrschenden Auffassung wird entgegen gesetzt, dass der Wortlaut der Erwägungsgründe der Richtlinie nicht für die Anwendung des Grundsatzes des Wirtschaftszolls spreche.⁵³⁷ Der siebte Erwägungsgrund der Richtlinie stelle primär auf den Zeitpunkt der Zollschuldentstehung ab, welcher durch das (fiktive) Moment des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf bestimmt würde und nicht auf ein dem Zollschuldrecht zugrunde liegendes Prinzip.⁵³⁸ Eine wirtschaftliche – von den Zollverfahren losgelöste – Betrachtungsweise der Zollschuldentstehung könne daraus nicht erkannt werden.⁵³⁹ Mit der Gleichsetzung aller Zollschulden im siebten Erwägungsgrund sei die Teilnahme am Wirtschaftskreislauf und damit auch die Frage, ob die Waren an der inländischen Preisbildung teilnehmen, irrelevant, da sie fiktiv angenommen würde.⁵⁴⁰ Aus den normierten Pflichtverletzungen im Rahmen der Zollverfahren ergebe sich zugleich der Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf.⁵⁴¹ Die Tatsache, dass der Eintritt in den Wirtschaftskreislauf später bei den zollschuldrechtlichen Entstehungstatbeständen keine Rolle mehr spiele, spreche ebenfalls für diese These.⁵⁴² Eine Interpretation dahingehend, dass der Nichteingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf den Verzicht auf die Zollabgaben begründet, sei verfehlt, da gerade dieses Merkmal als fiktiv erfüllt anzusehen sei.⁵⁴³

Weiterhin stelle die Regelungssystematik der Richtlinie unter Beweis, dass sie den Wirtschaftszollgedanken nicht verwirkliche, da sie nicht schon die Zollschuldentstehung verhindere, sondern lediglich die aus der Entstehung resultierenden Folgen im Rahmen des Erlöschens nachträglich beseitige.⁵⁴⁴ Der Grund für das Erlöschen der Zollschulden im Rahmen der Richtlinie sei somit in der fehlenden Erreichung der wirtschaftlichen Bestimmung der Waren zu sehen und nicht im

537 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 288f.; *Anton*, Verstößt das EG-Zollrecht gegen Grundsätze des Wirtschaftszolls?, ZfZ 2003, 153 (153).

538 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 288f.; *Anton*, ZfZ 2003, 153 (153).

539 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 289.

540 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 288f.

541 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 289.

542 *Anton*, ZfZ 2003, 153 (153f.).

543 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 290.

544 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 289.

Nichteingang dieser in den Wirtschaftskreislauf.⁵⁴⁵ Ferner sei bereits eine Abkehr von der wirtschaftszollrechtlichen Sichtweise mit dem Entstehungstatbestand des Art. 2 Buchst. d RL EWG Nr. 79/623 vollzogen worden, da dieser die Zollschuld auch bei Verletzung zollrechtlicher Pflichten aus der vorübergehenden Verwahrung oder der Inanspruchnahme eines Zollverfahrens entstehen lasse.⁵⁴⁶ Denn in diesen Fällen sei klar, dass die Waren nicht in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft eingehen könnten.⁵⁴⁷

In Abwägung dieser beiden Ansichten ist zum einen festzustellen, dass der Wortlaut der Erwägungsgründe zwar den Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld im Fokus hat. Allerdings ist die Tatsache, dass der Übergang der Waren in den Wirtschaftskreislauf ausdrücklich erwähnt wird ebenfalls nicht zu vernachlässigen. Daraus ist zu schließen, dass dem Richtliniengeber das Wirtschaftszollprinzip grundsätzlich nicht fremd ist und er es den Regelungen der Richtlinie zugrunde legen will. Es spricht also viel für eine positiv-rechtliche Normierung im Wortlaut der Richtlinie. Eine grundsätzliche fiktive Annahme des Eingangs der Waren in den Wirtschaftskreislauf lässt sich aus der Erwähnung im siebten Erwägungsgrund hingegen nicht ableiten.

Selbst wenn man die kritische Ansicht vertritt, dass sich aus dem Wortlaut der Richtlinie keine zweifelsfreie Bestätigung hinsichtlich des Wirtschaftszollgedankens ableiten ließe, so sind jedoch andere Auslegungsmethoden heranzuziehen. Sie gewährleisten in Zweifelsfällen eine adäquate Annäherung an das Gemeinte. Neben der historischen Betrachtung von Normen oder Regelungen können auch ihr Sinn und Zweck sowie die Regelungssystematik herangezogen werden.⁵⁴⁸ Die lange Tradition des Wirtschaftszollgedankens wurde bereits hinreichend besprochen. In diese Tradition lässt sich auch die vorliegende Richtlinie einordnen. In den Ausprägungen der verschiedenen Zollverfahrensarten wird der Gedanke des Wirtschaftszolls in jedem Fall garantiert und kommt mithin auch zum Ausdruck.⁵⁴⁹ Weiterhin ist in systematischer Hinsicht zu sagen, dass die Erwägungsgründe zu Beginn einer Richtlinie als Leitmotive für den Erlass der nachfolgenden Regelungen durch den Gesetzgeber zu sehen sind. Die Tatsache, dass das Prinzip in den Erwägungsgründen anklingt, zeigt dessen bedeutende Stellung.

545 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 289f.

546 *Anton*, ZfZ 2003, 153 (154).

547 *Anton*, ZfZ 2003, 153 (154).

548 So wohl auch *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 287, wenn er auf den „Sinngehalt der Norm“ abstellt, der u.U. eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zulässt.

549 Dies bestätigt auch *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 300.

Folglich muss es auch nicht zwingend in den Zollschuldentstehungstatbeständen wiederholt werden.

Die Regelungssystematik der Richtlinie mag zwar durch die Erlöschenstatbestände den Wirtschaftszollgedanken nicht in seiner Reinform verwirklichen.⁵⁵⁰ Dennoch steht diese Regelungsart im Ergebnis mit dem Wirtschaftszollprinzip im Einklang und ist aufgrund der in der Praxis vorkommenden Fallkonstellationen notwendig und zweckmäßig. Die angesprochene fehlende wirtschaftliche Zweckerreichung, die den ausschließlichen Grund im Rahmen des Erlöschens darstellen soll, geht überdies mit dem Nichteingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf einher und ist mit diesem teilweise sogar identisch. Folglich kann das Erlöschen damit auch die wirtschaftlichen Folgen der Einfuhr beseitigen und verwirklicht somit auch den Wirtschaftszollgedanken.

Das Argument hinsichtlich der Abkehr vom Wirtschaftszoll durch den Entstehungstatbestand des Art. 2 Buchst. d RL EWG Nr. 79/623 vermag überdies nicht zu überzeugen, da, auch wenn die Regelung nicht wirtschaftszollfreundlich ist, die bereits erwähnten Heilungstatbestände dem Prinzip im Ergebnis genügen und gerecht werden.⁵⁵¹ Der wirtschaftszollrechtliche Grundsatz an sich wird hierdurch jedenfalls nicht in Frage gestellt. Außerdem besteht auch bei der Verletzung von den in diesem Tatbestand genannten Verpflichtungen prinzipiell die Möglichkeit des Eingangs der Waren in den Wirtschaftskreislauf. Warum im Allgemeinen kein Eingang der Waren in die inländische Wirtschaft zu befürchten sei, wenn kein gegenteiliger Nachweis geliefert wird, leuchtet nicht ein. Ein gegen die Doktrin des Wirtschaftszolls per sé verstoßender Entstehungstatbestand kann somit nicht festgestellt werden. Damit ist nach Abwägung der beiden Ansichten festzuhalten, dass zumindest in der Zusammenschau der Auslegungsmethoden die Normierung des Wirtschaftszollgedankens in der Richtlinie EWG Nr. 79/623 plausibel und zu bejahen ist.

550 Auch *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 289 geht von einer teilweisen Durchdringung des Wirtschaftszollgedankens in der Richtlinie aus.

551 So auch *Anton*, ZfZ 2003, 153 (154), der jedoch eine solche Form der aus seiner Sicht „wirtschaftszöllnerischen Generalklausel“ ablehnt.

2. Normierung in der Verordnung EWG Nr. 2144/87

Dem folgt auch die Verordnung EWG Nr. 2144/87⁵⁵², welche die vorgenannte Richtlinie im Jahr 1987 ablöste, jedoch deren Grundsätze ausdrücklich übernimmt.⁵⁵³ Wiederum wird explizit auf den faktischen Eingang von Waren, die Verboten und Beschränkungen unterliegen, in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft Bezug genommen und es werden wirtschaftliche bzw. finanzielle Auswirkungen des Wareneingangs auf die Gemeinschaftswirtschaft angesprochen.⁵⁵⁴ Daraus lässt sich ableiten, dass es hier dem Grundsatz nach zu keinem anderen Systemverständnis gekommen ist. Weiterhin soll es zu einem Erlöschen der Einfuhrzollschuld für Waren kommen, wenn diese von den zuständigen Zollbehörden beschlagnahmt und im Anschluss eingezogen werden.⁵⁵⁵ Der diesem Erlöschenstatbestand zugrunde liegende Sinn und Zweck ist dabei, dass die Waren nicht mehr in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft eingehen können und folglich auch kein wirtschaftlicher Schutz von einheimischen Waren gewährleistet werden muss.⁵⁵⁶

3. Normierung im ZK

Später, mit der Einführung des ZK, verschwand die vormals explizite Normierung des Wirtschaftszollgedankens. Weder in den Erwägungsgründen zum ZK noch in dessen Vorschriften lassen sich dem Wortlaut nach ausdrückliche Hinweise finden, die die Einfuhrzollschuldentstehung mit dem Wirtschaftszollgedanken in Verbindung bringen.⁵⁵⁷ Dies könnte als eine Abkehr des Gesetzgebers vom Konzept des Wirtschaftszolls gesehen werden. Bestärkt wird diese Annahme durch den nicht übernommenen Entwurf des sechstens Erwägungsgrundes zur Verordnung des ZK, welcher den Wirtschaftszollgedanken noch dem Wortlaut nach ausdrücklich vorsah und den Eingang in den Wirtschaftskreislauf sogar definierte.⁵⁵⁸ Zoll und Wirtschaft wurden in diesem Erwägungsgrund unmittelbar miteinander in Verbindung gesetzt und „die Erhebung von Einfuhrabgaben [wird] grundsätzlich an das Eingehen einer eingeführten Ware in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft geknüpft“, wobei dieser Eingang vorliegt, „wenn über die Ware frei

552 Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 des Rates v. 13.7.1987 über die Zollschuld, ABl. EG Nr. L 201/15.

553 2. und 3. Erwägungsgrund der VO (EWG) Nr. 2144/87, ABl. EG Nr. L 201/15.

554 3. Erwägungsgrund der VO (EWG) Nr. 2144/87, ABl. EG Nr. L 201/15.

555 5. Erwägungsgrund der VO (EWG) Nr. 2144/87, ABl. EG Nr. L 201/15.

556 *Müller-Eiselt*, ZfZ 2001, 398 (399).

557 *Müller-Eiselt*, ZfZ 2001, 398 (399); *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzler/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 290.

558 6. Erwägungsgrund des Vorschlags der Kommission v. 21.3.1990 für eine Verordnung zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EWG Nr. C 128/3.

verfügt werden kann“.⁵⁵⁹ Eine Übernahme in die finale Fassung des ZK erfolgte seitens des Ordnungsgebers allerdings nicht.

Ferner wird die nicht mehr gleichrangige Behandlung der Zollschuldenstehungsstatbestände aufgrund von Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung (Art. 203 ZK) und aufgrund von Verfehlungen (Art. 204 ZK) und die damit verbundenen Folgen im Hinblick auf reduzierte Heilungsmöglichkeiten des Art. 859 ZK-DVO als bedenklich für das Wirtschaftszollprinzip beurteilt.⁵⁶⁰ Zwar spiegelt Art. 859 Nr. 6 ZK-DVO das Wirtschaftszollprinzip in seiner Reinform wider.⁵⁶¹ Durch den beschränkten Anwendungsbereich der Norm kann diesem Gedanken jedoch nicht vollumfänglich nachgekommen werden.⁵⁶²

Andererseits kann argumentiert werden, dass die Systematik und Ausgestaltung der Normen des ZK, seine Rechtstechnik und historische Entwicklung sowie dessen Sinn und Zweck gerade für die Einfuhrzollschuldentstehung unter der Prämisse des Wirtschaftszollgedankens sprechen. Die Erwägungsgründe des ZK sprechen zunächst von einer Fortführung des bisher bestehenden Zollrechts und lassen Veränderungen zu Zwecken der Kohärenz, Vereinfachung, Ergänzung und der Vereinheitlichung zu.⁵⁶³ Nach wie vor müsste vor diesem Hintergrund also der Ansatz des Wirtschaftszollrechts verfolgt werden, zumal dieser gerade die im Erwägungsgrund verfolgten Ziele sichert. Weiterhin ist der ZK mit der systematischen Ausgestaltung seiner Zollverfahren historisch gewachsen und maßgeblich durch die Kyoto-Konvention geprägt. Wie bereits analysiert und gezeigt wurde, sind die in der Konvention vorgesehenen Verfahren Ausprägungen des Wirtschaftszolls⁵⁶⁴, welcher mit der Übernahme der Verfahrensweisen in den ZK weiterhin in diesen Regelungen präsent ist. Außerdem kann auf die innere Rechtfertigung der Zollerhebung verwiesen werden, welche nach ihrem Sinn und Zweck und folglich im Einklang mit dem Wirtschaftszoll lediglich dann eine Zollschuld-

559 6. Erwägungsgrund des Vorschlags der Kommission zum ZK, ABl. EWG Nr. C 128/3.

560 *Witte*, ZfZ 1993, 162 (167); *Müller-Eiselt*, ZfZ 2001, 398 (400f.); *Schultze/Zitzmann*, ZfZ 2002, 151 (152).

561 *Müller-Eiselt*, ZfZ 2001, 398 (401); *Schultze/Zitzmann*, ZfZ 2002, 151 (152f.).

562 Vgl. in diesem Kontext auch *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 291, 299, der betont, dass es gerade auf die positivrechtliche Ausgestaltung des Gesetzgebers ankomme, inwieweit wirtschaftszollrechtlichen Gedanken Rechnung getragen werden müsse.

563 2. Erwägungsgrund der VO (EWG) Nr. 2913/92, ABl. EWG Nr. L 302/2.

564 Siehe Gliederungspunkt A. I. 3. b des 3. Teils dieser Arbeit.

entstehung vorsieht, wenn Drittlandswaren in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft eingehen und am heimischen Markt teilnehmen.⁵⁶⁵

4. Normierung in MZK und UZK

Auch der MZK sah eine ausdrückliche Normierung des Wirtschaftszollrechtssystems weder in seinen Erwägungsgründen noch in seinem Verordnungstext vor. Allerdings lässt sich aus dem 24. Erwägungsgrund des MZK⁵⁶⁶ bereits die Motivation des Ordnungsgebers ableiten, dass dieser das Zollschuldrecht fortan nicht mehr als Sanktionsrecht verstanden wissen will.⁵⁶⁷ Der angestrebte Paradigmenwechsel für das Zollschuldrecht wird an dieser Stelle nun (endlich) deutlich.⁵⁶⁸

Der UZK übernimmt diesen Zustand und äußert zumindest kein wörtliches Bekenntnis zu diesem zolltheoretischen Ansatz. Dennoch lässt sich auch für den UZK, wie auch für den MZK, aus den bereits angeführten systematischen, historischen oder teleologischen Auslegungsargumenten schlussfolgern, dass der Gedanke des Wirtschaftszolls der Verordnung noch immer zugrunde liegt und dieser immanent ist. Der 38. Erwägungsgrund des UZK⁵⁶⁹ entspricht dabei wörtlich dem 24. Erwägungsgrund seines Vorgängers und besagt, dass es angebracht ist, dem guten Glauben des Beteiligten in Fällen, in denen die Zollschuld auf der Nichteinhaltung zollrechtlicher Vorschriften beruht, Rechnung zu tragen und die Folgen fahrlässigen Verhaltens auf ein Mindestmaß abzumildern. Das Bekenntnis zum Wirtschaftszoll wird hierdurch wieder in den Fokus gerückt. Es kommt überdies an verschiedenen Stellen des UZK, insbesondere in der Regelungssystematik, in den Inhalten der zollschuldrechtlichen Regelungen und in ihrem Verhältnis zum Sanktionsbereich, immer wieder zum Ausdruck.⁵⁷⁰

565 *Schultze/Zitzmann*, ZfZ 2002, 151 (153); a.A. *Anton*, ZfZ 2003, 153 (155), der dieses Argument als „nostalgisch geprägte Vorstellungen über Sinn, Zweck und Berechtigung einer Zollerhebung“ ablehnt.

566 24. Erwägungsgrund der VO (EG) Nr. 450/2008, ABl. EU Nr. L 145/3.

567 *Witte*, Zollschuld nach dem modernisierten Zollkodex, Die wesentlichen Neuerungen bei der Einfuhrzollschuld, AW-Prax 2008, 325 (325).

568 In diesem Sinne auch *Wolffgang*, Zollunion und eGovernment, AW-Prax 2009, 73 (73).

569 38. Erwägungsgrund der VO (EU) Nr. 952/2013, ABl. EU Nr. L 269/6.

570 *Wolffgang*, Das neue Zollrecht der EU: Enttäuschung und Hoffnung, DB 2015, M5 (M5). Eine ausführliche Analyse der zollschuldrechtlichen Vorschriften des UZK erfolgt unter den Gliederungspunkten B. und C. des 4. Teils dieser Arbeit.

5. Zwischenergebnis

Die Normierung des Wirtschaftszollgedankens in Regelungen des europäischen Zoll(schuld)rechts ist von verschiedener Qualität und Intensität. Dabei ist im Verlauf der Entwicklung des europäischen Zollrechts festzustellen, dass zumindest die explizite positiv-rechtliche Verankerung dieses Gedankens durch den Gesetzgeber verloren gegangen ist. *Müller-Eiselt* spricht im Kontext des fehlenden Bekenntnisses zum Wirtschaftszollrecht beim Erlass des ZK von einer Verschüttung des Wirtschaftszollgedankens durch den Gesetzgeber, die es mühevoll wieder auszugraben gelte.⁵⁷¹ Dennoch ist festzuhalten, dass das Konzept des Wirtschaftszolls, trotz fehlender ausdrücklicher Normierung, den europäischen Zoll(schuld)regelungen immer zugrunde lag und nach wie vor zugrunde liegt,⁵⁷² was aus verschiedenen historischen, systematischen und teleologischen Argumenten abgeleitet werden kann.

II. Der Wirtschaftszollgedanke in der Rechtsprechung des EuGH

In seiner bisherigen Rechtsprechung musste der EuGH in seinen Entscheidungen immer wieder Stellung zur Thematik der Zollschuldentstehung und deren Vereinbarkeit mit dem Wirtschaftszollgedanken nehmen. Diese Entscheidungen waren oft Anlass für die Debatte, ob das bisherige Zollschuldrecht als wirtschaftsunfreundliches Sanktionenrecht zu charakterisieren sei und somit gegen den Wirtschaftszollgedanken verstoße.

Spätestens mit der Einführung des ZK und dessen fehlendem ausdrücklichen Bekenntnis zum Wirtschaftszoll entstand eine Regelungslücke, die der EuGH ausfüllen und interpretieren musste. Im Folgenden sollen wesentliche Urteile des EuGH zu diesem Problemkreis analysiert und kontrastiert werden, um das Spannungsverhältnis der drei Komponenten Zollschuld, Sanktion und Wirtschaftszollgedanke nachzuzeichnen und ausführlicher zu beleuchten.

1. Bekenntnisse zum Wirtschaftszollgedanken

Der EuGH hat in seiner Rechtsprechung eine Reihe von Entscheidungen zum Zollschuldrecht gefällt, die als Bekenntnisse zum Wirtschaftszollprinzip gewertet

571 *Müller-Eiselt*, ZfZ 2001, 398 (399); so auch *Schultze/Zitzmann*, ZfZ 2002, 151 (151).

572 A.A. *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 301, der konstatiert, dass es ein übergreifendes Wirtschaftszollprinzip, mangels vorhandener primär- oder sekundärrechtlicher Normierung, nicht gebe.

werden können. Die Entscheidungen ergingen noch zu den Vorgängernormen des ZK.

a) Entscheidungen „Wolf“ und „Einberger“ vom 26. Oktober 1982

Erste Überlegungen zur Zollschuld und zum Wirtschaftszollgedanken stellt der EuGH in den 1980er Jahren an. Die beiden hier relevanten Entscheidungen „Wolf“⁵⁷³ und „Einberger“⁵⁷⁴ ergingen noch zur zollschuldrechtlichen Richtlinie EWG Nr. 79/623 von 1979⁵⁷⁵, welche Vorgängerin der später festgesetzten zollschuldrechtlichen Verordnungen⁵⁷⁶ war.

aa) Sachverhalt

In den beiden Ausgangsverfahren kam es jeweils zur illegalen Einfuhr von Betäubungsmitteln durch die Personen Wolf und Einberger in das deutsche Zollgebiet. Infolgedessen setzten die Zollbehörden jeweils eine Zollschuld fest.⁵⁷⁷ Die beiden Fälle werfen die Frage auf, ob eine Zollschuld im Falle des illegalen Einschmuggelns von Betäubungsmitteln in die Gemeinschaft überhaupt entstehen kann.⁵⁷⁸

bb) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der EuGH urteilt, dass im Fall der illegalen Einfuhr von Betäubungsmitteln, die nicht medizinischen Zwecken dienen, keine Zollschuld für die Waren entstehen

573 EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-221/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Wolf), ZfZ 1983, 10ff.

574 EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Einberger), NSTz 1983, 79ff.

575 Richtlinie (EWG) Nr. 79/623 des Rates v. 25.6.1979 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Zollschuld, ABl. EG Nr. L 179/31.

576 Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 des Rates v. 13.7.1987 über die Zollschuld, ABl. EG Nr. L 201/15; Verordnung (EWG) Nr. 4108/88 des Rates v. 21.12.1988 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 über die Zollschuld, ABl. EG Nr. L 361/2; Verordnung (EWG) Nr. 597/89 der Kommission v. 8.3.1989 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 des Rates über die Zollschuld, ABl. EG Nr. L 201/15.

577 EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-221/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Wolf), Rn. 2; EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Einberger), Rn. 2.

578 EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-221/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Wolf), Rn. 6; EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Einberger), Rn. 6.

kann.⁵⁷⁹ Schon im Fall „Horvath“⁵⁸⁰, der zollwertrechtliche Aspekte von verbotswidrig eingeführten Betäubungsmitteln behandelte, hat der EuGH entschieden, dass es den Mitgliedstaaten seit der Einführung des Gemeinsamen Zolltarifs nicht erlaubt ist, Zölle auf eingeschmuggelte und im Anschluss von den Zollbehörden beschlagnahmte und vernichtete Rauschmittel zu erheben.⁵⁸¹ Der EuGH begründet dies unter anderem mit dem Argument, dass Zölle nur auf Waren erhoben werden, die ihrer Natur nach in den zollrechtlich freien Verkehr überführt und aufgenommen werden dürfen, was bei illegalen Betäubungsmitteln, deren Schädlichkeit anerkannt ist⁵⁸², nicht der Fall sei.⁵⁸³

In Abgrenzung zum Fall „Horvath“ konnten in den Fällen „Wolf“ und „Einberger“ die illegalen Substanzen jedoch nicht konfisziert und vernichtet werden, da sie nicht mehr auffindbar waren bzw. wieder aus dem Zollgebiet in ein Drittland verbracht wurden.⁵⁸⁴ Dennoch kann nach Auffassung des EuGH und unter Hinweis auf die Erwägungsgründe der Richtlinie EWG Nr. 79/623⁵⁸⁵ in keinem dieser Fälle eine Zollschuld für die illegal eingeführten Betäubungsmittel entstehen, da sie nicht am Wirtschaftskreislauf im Zollgebiet partizipierten, sondern vielmehr in der Illegalität verblieben oder das Zollgebiet wieder verlassen hätten.⁵⁸⁶ Selbst wenn die Waren entdeckt worden wären, so hätten sie nicht in den Wirtschaftskreislauf eintreten können, da sie sodann von den Zollbehörden hätten beschlagnahmt und vernichtet werden müssen.⁵⁸⁷ Im gleichen Zuge stellte der Gerichtshof jedoch heraus, dass strafrechtliche Sanktionen, auch finanzieller Art, den Mitgliedstaaten unbenommen blieben.⁵⁸⁸

-
- 579 EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-221/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Wolf), Rn. 16; EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Einberger), Rn. 16.
- 580 EuGH, Urt. v. 5.2.1981, Rs. C-50/80, ECLI:EU:C:1981:34 (Horvath), ZfZ 1981, 109f.
- 581 EuGH, Urt. v. 5.2.1981, Rs. C-50/80, ECLI:EU:C:1981:34 (Horvath), Rn. 15.
- 582 Vgl. Einheits-Übereinkommen v. 30.3.1961 über Suchtstoffe, BGBl. 1973 II, S. 1353.
- 583 EuGH, Urt. v. 5.2.1981, Rs. C-50/80, ECLI:EU:C:1981:34 (Horvath), Rn. 10ff.
- 584 EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-221/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Wolf), Rn. 4; EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Einberger), Rn. 4.
- 585 6. und 7. Erwägungsgrund der RL (EWG) Nr. 79/623 des Rates v. 25.6.1979 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Zollschuld, ABl. EG Nr. L 179/31.
- 586 EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-221/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Wolf), Rn. 12ff.; EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Einberger), Rn. 12ff.
- 587 EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-221/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Wolf), Rn. 14; EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Einberger), Rn. 14.
- 588 EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-221/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Wolf), Rn. 17; EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Einberger), Rn. 17; EuGH, Urt. v. 5.2.1981, Rs. C-50/80, ECLI:EU:C:1981:34 (Horvath), Rn. 15.

cc) Bewertung in der Literatur

Die Entscheidungen des EuGH wurden in der Literatur sehr kontrovers diskutiert und haben eine entsprechend große Resonanz erhalten.⁵⁸⁹ Abgesehen von der überwiegenden Kritik am Urteil des EuGH ist in den jeweiligen Stellungnahmen der Autoren wiederum festzustellen, dass von einem Wirtschaftszoll als dem den zollschuldrechtlichen Vorschriften zugrunde liegenden Konzept ausgegangen wird. So spricht *Olbertz* in seiner Anmerkung zum Urteil etwa von einem „(Wirtschafts-)Zoll“, der aus seiner Sicht, abweichend vom Urteil des EuGH, im vorliegenden Fall auch für Betäubungsmittel zu erheben wäre.⁵⁹⁰ *Kaiser-Plessow* spricht von der Teilnahme der Waren am „vertraglich geregelten Wirtschaftskreislauf“ im Kontext der Zollschuldentstehung.⁵⁹¹ *Hesse* stellt sogar ausdrücklich heraus, dass dem Zollrecht der Gemeinschaft der „Grundsatz des Wirtschaftszollrechts“ zugrunde liege.⁵⁹² Allerdings sei dieser eine Leitlinie, welche der konkreten Ausgestaltung durch gesetzliche Regelungen bedürfe.⁵⁹³ In der Rückschau charakterisiert *Müller-Eiselt* das Urteil als „wunderbares Bekenntnis zum Wirtschaftszollgedanken“⁵⁹⁴. Somit geht auch aus den Meinungen der Literatur, unabhängig von ihrer Zustimmung oder Kritik am Urteil des EuGH hervor, dass auch hier insgesamt von einem Wirtschaftszollrecht ausgegangen wird.

dd) Bewertung

Die behandelten Entscheidungen lassen erkennen, dass sich der EuGH bereits in einer frühen Phase des europäischen Zollschuldrechts zum Konzept des Wirtschaftszollgedankens bekennt und dieses in seinen Entscheidungen aufgreift. Dabei macht der Gerichtshof deutlich, dass das Instrument der Zollschuld von wirtschaftlichen und nicht von sanktionellen Erwägungen bestimmt wird und diese beiden Komponenten getrennt voneinander betrachtet werden müssen. Letztere

589 *Olbertz*, Keine Abgabenenstehung für verbortswidrig eingeführte oder vertriebene Erzeugnisse?, Betrachtung zur einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, *ZfZ* 1992, 195 (196) mit weiteren Nachweisen zu zustimmenden und ablehnenden Stellungnahmen in den Fn. 15 und 16.

590 *Olbertz*, Kein Zoll bei unerlaubter Einfuhr von Betäubungsmitteln – Anmerkung 1, *ZfZ* 1983, 11 (11).

591 *Kaiser-Plessow*, Kein Zoll bei unerlaubter Einfuhr von Betäubungsmitteln – Anmerkung 2, *ZfZ* 1983, 11 (11).

592 *Hesse*, Kein Zoll bei unerlaubter Einfuhr von Betäubungsmitteln – Anmerkung 3, *ZfZ* 1983, 12 (12).

593 *Hesse*, *ZfZ* 1983, 12 (12).

594 *Müller-Eiselt*, Die Rechtsprechung des EuGH zur Zollschuld in: Gellert (Hrsg.), 40 Jahre Zollunion in Europa, Tagungsband des 20. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 5. und 6. Juni in Luxemburg, 2008, S. 27.

sollen den Mitgliedstaaten aber dennoch zur Verfügung stehen, um Zuwiderhandlungen zu ahnden. Die anfängliche Rechtsprechung zum europäischen Zollschuldrecht ist damit eng mit dem Gedanken des Wirtschaftszolls verbunden.

ee) Rechtliche Konsequenz der Entscheidungen

Der Gesetzgeber reagierte auf die Entscheidung des Gerichtshofs, indem er Art. 2 Abs. 2 mit der Verordnung EWG Nr. 2144/87 des Rates vom 13. Juli 1987 über die Zollschuld einführte. Dieser und der dritte Erwägungsgrund der Verordnung spiegeln den Tenor der Entscheidungen wider.⁵⁹⁵ In der Normierung ist zudem ausdrücklich vom Nichteingang der verbotenen Waren in den Wirtschaftskreislauf die Rede, der dazu führt, dass keine Zollschuld bei illegalen Betäubungsmitteln entsteht. Damit differenziert der Ordnungsgeber im Wortlaut der Norm zwischen dem vorschriftswidrigen Verbringen der verbotenen Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft und dem Eingang dieser in dessen Wirtschaftskreislauf. Auch wenn im Regelfall nach der Norm für Waren, die mit Verboten und Beschränkungen belegt sind, eine Einfuhrzollschuld entstehen soll und der Fall der Betäubungsmittel folglich eine Ausnahme darstellt, so wird doch im Umkehrschluss deutlich, dass der Normgeber das (potenzielle) Moment des Eintritts in den Wirtschaftskreislauf der Waren grundsätzlich als Voraussetzung für die Entstehung der Zollschuld betrachtet. Damit bekennt er sich gleichzeitig zu einer wirtschaftszolltheoretischen Sichtweise. Mit Einführung des ZK erfolgte die rechtliche Verankerung in Art. 212 ZK. Nach der Einführung des UZK findet sich die Vorschrift in Art. 83 UZK wieder.⁵⁹⁶ Der Begriff des Wirtschaftskreislaufes taucht in der Nachfolgenorm des Art. 83 UZK allerdings nicht mehr explizit auf.

b) Entscheidung „Magazzini Generali“ vom 5. Oktober 1983

Erneute Anhaltspunkte, dass das Wirtschaftszollprinzip den europäischen zollschuldrechtlichen Regelungen zugrunde liegt, ergeben sich aus dem Urteil des EuGH in der verbundenen Rechtssache „Magazzini Generali“⁵⁹⁷. Im Mittelpunkt der Entscheidung stand, ob ein Diebstahl einen Fall der höheren Gewalt darstellen kann, was entsprechende Auswirkungen auf das Erlöschen der Zollschuld hätte.

595 3. Erwägungsgrund der VO (EWG) Nr. 2144/87, ABl. EG Nr. L 201/15.

596 *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 109; siehe auch Gliederungspunkt B. I. 3. des 4. Teils dieser Arbeit.

597 EuGH, Urt. v. 5.10.1983, Rs. C-186 und 187/82, ECLI:EU:C:1983:262 (*Magazzini Generali*), ZfZ 1984, 41.

aa) Sachverhalt

Die italienische Firma Mellina Agosta lagert im Zolllager der Firma Esercizio Magazzini Generali ausländische Tabakwaren und Spirituosen ein. Diese werden von Dieben entwendet, woraufhin die Zollverwaltung von den beiden Firmen Zollabgaben verlangt.⁵⁹⁸ Die beiden Firmen machen geltend, dass es zu einem Verlust der Waren durch höhere Gewalt gekommen sei, sodass es zu einem Erlöschen der Zollschuld kommen müsse.⁵⁹⁹ Fraglich war für den EuGH damit, wie der Begriff der höheren Gewalt im Gemeinschaftsrecht auszulegen ist und ob unter diesen auch ein Diebstahl zollpflichtiger Waren durch Dritte subsumiert werden kann.⁶⁰⁰

bb) Schlussanträge des Generalanwalts Mancini vom 6. Juli 1983

Der italienische Generalanwalt Mancini macht in seinen Schlussanträgen deutlich, dass seiner Ansicht nach auf ein objektives Moment im Kontext des Erlöschens von Zollschulden durch höhere Gewalt abzustellen sei, wohingegen die Verbindung zwischen Ware und Besitzer keine entscheidende Rolle spiele.⁶⁰¹ Ausdrücklich benennt er in seinen Ausführungen das Wirtschaftszollprinzip, welches er als Voraussetzung für die Zollschuldentstehung ansieht, und schlussfolgert aus diesem, dass im Falle des Diebstahls ein Eingang der gestohlenen Waren in den Wirtschaftskreislauf nicht auszuschließen ist.⁶⁰² Der Generalanwalt beschreibt diesen den Vorschriften zugrunde liegenden Gedanken sogar als „offensichtlich“.⁶⁰³

cc) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der EuGH urteilt, dass der Diebstahl zollpflichtiger Waren durch Dritte keinen Fall der höheren Gewalt im Sinne des Gemeinschaftsrechts darstellt, sodass der Tatbestand des Nichtentstehens der Zollschuld nach Art. 4 Buchst. a RL EWG

598 EuGH, Urt. v. 5.10.1983, Rs. C-186 und 187/82, ECLI:EU:C:1983:262 (Magazzini Generali), Rn. 2.

599 EuGH, Urt. v. 5.10.1983, Rs. C-186 und 187/82, ECLI:EU:C:1983:262 (Magazzini Generali), Rn. 5.

600 EuGH, Urt. v. 5.10.1983, Rs. C-186 und 187/82, ECLI:EU:C:1983:262 (Magazzini Generali), Rn. 7.

601 Schlussanträge des Generalanwalts Federico Mancini v. 6.7.1983, Rs. C-186 und 187/82, ECLI:EU:C:1983:193, Rn. 4.

602 Schlussanträge des Generalanwalts Federico Mancini v. 6.7.1983, Rs. C-186 und 187/82, ECLI:EU:C:1983:193, Rn. 3.

603 Schlussanträge des Generalanwalts Federico Mancini v. 6.7.1983, Rs. C-186 und 187/82, ECLI:EU:C:1983:193, Rn. 3.

Nr. 79/623 über die Zollschuld nicht einschlägig ist.⁶⁰⁴ Der EuGH begründet seine Entscheidung zum einen mit dem Wortlaut von Art. 4 Buchst. a RL EWG Nr. 79/629, der von einem unwiederbringlichen Verlust oder der Vernichtung der Waren ausgeht, was bei einem Diebstahl der Ware nicht zwangsläufig der Fall sein müsse.⁶⁰⁵ Ferner komme das Erlöschen der Zollschuld im Einklang mit dem neunten Erwägungsgrund der Richtlinie EWG Nr. 79/623 nur zur Anwendung, wenn die Ware tatsächlich nicht in wirtschaftsrelevanter Weise im Zollgebiet verbleibt.⁶⁰⁶ Der EuGH geht jedoch davon aus, dass dieser Umstand bei einem Diebstahl nicht angenommen werden könne. Folglich sei für die gestohlenen zollpflichtigen Waren eine Zollschuld mangels Einschlägigkeit eines Erlöschenstatbestands entstanden.⁶⁰⁷

dd) Bewertung in der Literatur

Die Entscheidung des EuGH wird dahingehend verstanden, dass sie dem Wirtschaftszoll Rechnung tragen will.⁶⁰⁸ Die wirtschaftliche Bestimmung der Ware und ihr Eintritt in den Wirtschaftskreislauf spielen bei der Abgabenbelastung somit eine entscheidende Rolle und sollen an diese gekoppelt werden.⁶⁰⁹ Für den Fall, dass dieser Umstand nicht eintritt, könnten auch keine Einfuhrabgaben erhoben werden.⁶¹⁰

ee) Bewertung

Das Urteil des EuGH ist im Hinblick auf die Bedeutung des Begriffs der höheren Gewalt und der etwaigen Subsumtion des Diebstahls unter diesen sachlogisch. Es entspricht dem Sinn und Zweck der Regelungen, dass ein Diebstahl nicht als Vernichtung oder unwiederbringlicher Verlust der Waren zu qualifizieren ist. Interessant ist dabei die Herleitung des EuGH. In der Begründung seines Urteils bedient er sich, unter Bezugnahme auf die einschlägigen Vorschriften, der Annahme vom Wirtschaftskreislauf, in welchen zollpflichtige Waren eingehen können. Für

604 EuGH, Urt. v. 5.10.1983, Rs. C-186 und 187/82, ECLI:EU:C:1983:262 (Magazzini Generali), Rn. 14.

605 EuGH, Urt. v. 5.10.1983, Rs. C-186 und 187/82, ECLI:EU:C:1983:262 (Magazzini Generali), Rn. 14.

606 EuGH, Urt. v. 5.10.1983, Rs. C-186 und 187/82, ECLI:EU:C:1983:262 (Magazzini Generali), Rn. 14.

607 EuGH, Urt. v. 5.10.1983, Rs. C-186 und 187/82, ECLI:EU:C:1983:262 (Magazzini Generali), Rn. 15.

608 *Höfinger*, Wann erlischt die Zollschuld infolge Beschlagnahme und Einziehung von Schmuggelware?, Teil I, ZfZ 2007, 197 (201).

609 *Höfinger*, ZfZ 2007, 197 (201).

610 *Höfinger*, ZfZ 2007, 197 (201).

die Anwendbarkeit des Erlöschens von Zollschulden setzt er, entsprechend dem neunten Erwägungsgrund der Richtlinie EWG Nr. 79/629, das tatsächliche Fehlen einer abgabenbegründenden wirtschaftlichen Bestimmung der Waren im Zollgebiet als entscheidendes objektives Kriterium voraus. Diesen Umstand verneint er für den Diebstahl mit der Begründung, dass anzunehmen sei, dass die Ware in den Handelsverkehr der Gemeinschaft gelangt sei.⁶¹¹ Damit macht der Gerichtshof deutlich, dass er von einem Wirtschaftskreislaufmodell ausgeht, in welches zollpflichtige Waren eingehen können und deren (potenzielle) Teilnahme an diesem ein Erlöschen etwaiger Zollschulden ausschließt.

Insgesamt kann damit festgehalten werden, dass wirtschaftszollrechtliche Gedanken auch dieser Entscheidung des EuGH zugrunde liegen. Der Gerichtshof bekennt sich zu diesen, indem er sie in seiner Begründung des Urteils und zur Auslegung der Erlöschensvorschrift heranzieht.

c) Entscheidung „Witzemann“ vom 6. Dezember 1990

Das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Witzemann“⁶¹² reiht sich in die Rechtsprechungslinie zu den bereits erörterten Rechtssachen „Wolf“⁶¹³ und „Einberger“⁶¹⁴ ein. Die in diesem Fall relevanten zollschuldrechtlichen Vorschriften stammen aufgrund des Tatzeitpunktes noch aus der zollschuldrechtlichen Richtlinie EWG Nr. 79/623 von 1979⁶¹⁵, obwohl die Nachfolgeverordnung EWG Nr. 2144/87⁶¹⁶ bei Urteilsverkündung bereits in Kraft war.

aa) Sachverhalt

Im Jahr 1981 führte Herr Witzemann, aus Italien kommend, falsche US-Dollar Geldscheine in Deutschland ein.⁶¹⁷ Daraufhin forderte das Hauptzollamt unter anderem die Zahlung von Zoll als Einfuhrabgabe.⁶¹⁸ Der EuGH musste klären, ob

611 EuGH, Urt. v. 5.10.1983, Rs. C-186 und 187/82, ECLI:EU:C:1983:262 (Magazzini Generali), Rn. 14.

612 EuGH, Urt. v. 6.12.1990, Rs. C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445 (Witzemann); ZfZ 1991, 106f.

613 EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-221/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Wolf), ZfZ 1983, 10ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 1. a) des 3. Teils dieser Arbeit.

614 EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Einberger), NStZ 1983, 79ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 1. a) des 3. Teils dieser Arbeit.

615 Richtlinie (EWG) Nr. 79/623 des Rates v. 25.6.1979 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Zollschuld, ABl. EG Nr. L 179/31.

616 Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 des Rates v. 13.7.1987 über die Zollschuld, ABl. EG Nr. L 201/15.

617 EuGH, Urt. v. 6.12.1990, Rs. C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445 (Witzemann), Rn. 3.

618 EuGH, Urt. v. 6.12.1990, Rs. C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445 (Witzemann), Rn. 4.

die Entstehung einer Einfuhrzollschuld für illegal eingeführtes Falschgeld gerechtfertigt ist.⁶¹⁹

bb) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der Gerichtshof verneinte die Entstehung einer Zollschuld für den Fall der Einfuhr von Falschgeld in das Zollgebiet der Gemeinschaft.⁶²⁰ Im Einklang mit seiner bisherigen Rechtsprechungslinie in den Fällen „Wolf“ und „Einberger“⁶²¹, bleibt der EuGH bei seinem Standpunkt, dass für Waren, für die ein absolutes Einfuhr- und Verkehrsverbot in allen Mitgliedstaaten gilt, keine Zollschuld entstehen könne, da die Waren nicht in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft eingehen könnten.⁶²² Erneut stellt der Gerichtshof heraus, dass strafrechtliche Sanktionen, auch finanzieller Art, den Mitgliedstaaten unbenommen blieben.⁶²³

cc) Bewertung

Das Urteil des EuGH ist im Hinblick auf seine bisherige Rechtsprechungslinie konsequent.⁶²⁴ Es folgt zudem dem im Vorlagebeschluss des FG Münchens vorgebrachten Argument, dass Falschgeld eine Sache außerhalb des Geschäftsverkehrs darstelle, für welches es keinen wirtschaftlichen Markt gebe.⁶²⁵ Einen solchen sah die Kommission in ihrer Stellungnahme höchstens beim Handel mit falschen Banknoten zu Sammlerzwecken.⁶²⁶ Die bereits hervorgebrachten Argumente des EuGH zum Nichteingang in den Wirtschaftskreislauf werden erneut aufgegriffen. Damit kommt auch mit der Entscheidung in der Rechtssache „Witzemann“ den wirtschaftszollrechtlichen Gedanken insgesamt weiterhin Bedeutung zu.

dd) Rechtliche Konsequenz der Entscheidungen

Vor dem Hintergrund der Rechtssache „Witzemann“ wurde die ehemalige Vorschrift des Art. 2 Abs. 2 der Verordnung EWG Nr. 2144/87 bei ihrer Eingliederung in den ZK dahingehend ergänzt, dass gem. Art. 212 S. 2 ZK fortan auch

619 EuGH, Urt. v. 6.12.1990, Rs. C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445 (Witzemann), Rn. 6.

620 EuGH, Urt. v. 6.12.1990, Rs. C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445 (Witzemann), Rn. 16.

621 Siehe Gliederungspunkt B. II. 1. a) des 3. Teils dieser Arbeit.

622 EuGH, Urt. v. 6.12.1990, Rs. C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445 (Witzemann), Rn. 12, 14.

623 EuGH, Urt. v. 6.12.1990, Rs. C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445 (Witzemann), Rn. 22.

624 So auch *Lenz/Möller*, Die Falschgeldentscheidung des EuGH, ZfZ 1992, 210 (211).

625 Vorlagebeschluss des FG München v. 21.6.1989, 3 K 3351/84, RIW 1989, 1005 (1006), ZfZ 1990, 22.

626 Sitzungsbericht in der Rs. C-343/89, Berichterstatter Mancini, Slg. I-4481.

Falschgeld unter den Ausnahmetatbestand von der Entstehung der Einfuhrzollschuld gefasst wurde.⁶²⁷ Art. 83 UZK setzt diese Regelung unverändert fort.⁶²⁸

2. Abkehr von der bisherigen Rechtsprechungslinie

Unter der Anwendung der Verordnung des ZK kommt es schließlich zu Fragen, die die Anwendbarkeit der zollschuldrechtlichen Vorschriften und deren Systematik betreffen. Die Antworten auf die aufgeworfenen Probleme und Fragestellungen haben zugleich Bedeutung für die grundlegenden Annahmen des Wirtschaftszollrechts.

a) Entscheidung „Söhl und Söhlke“ vom 11. November 1999

Die Entscheidung im Fall „Söhl und Söhlke“⁶²⁹ ist eine zentrale Entscheidung im Hinblick auf die zollschuldrechtliche EuGH-Rechtsprechung. Sie kann als wegweisend für eine neue Rechtsprechungslinie des Gerichtshofs gesehen werden.

aa) Sachverhalt

Dem Sachverhalt nach versäumte es das Unternehmen Söhl und Söhlke wiederholt Nichtgemeinschaftswaren, die sich in der vorübergehenden Verwahrung befanden, fristgerecht nach Art. 49 Abs. 1 ZK einer zollrechtlichen Bestimmung zuzuführen, wodurch zahlreiche Zollschulden aufgrund von Verletzungen der zollrechtlichen Verfahrensvorschriften gem. Art. 204 Abs. 1 ZK entstanden.⁶³⁰ Problematisch war in diesem Zusammenhang allerdings, dass die betroffenen Nichtgemeinschaftswaren nachweislich nie in den Wirtschaftskreislauf im Zollgebiet Eingang fanden, sondern lediglich verspätet einer neuen zollrechtlichen Bestimmung zugeführt wurden. Der EuGH musste sich unter anderem mit der Frage beschäftigen, ob der im vorliegenden Fall nicht eingreifende Heilungstatbestand des Art. 859 ZK-DVO einen abschließenden Katalog von Verfehlungen, die sich i.S.d. Art. 204 Abs. 1 ZK nachweislich nicht auf die ordnungsgemäße Abwicklung des betreffenden Zollverfahrens ausgewirkt haben, regelt oder gegebenenfalls noch offen für weitere Fälle ist.⁶³¹ Hiervon war im konkreten Fall das Entstehen einer Einfuhrzollschuld der betreffenden Waren abhängig.

627 Zu Regelungsmöglichkeiten des Gesetzgebers aufgrund des Falschgeld-Urteils vor der Verabschiedung des Art. 212 ZK siehe *Olbertz*, *ZfZ* 1992, 195 (198).

628 *Witte* in: *Witte* (Hrsg.), *UZK*, *Zollkodex der Union*, 2018, Art. 83 UZK, Rn. 1; siehe Gliederungspunkt B. I. 3. des 4. Teils dieser Arbeit.

629 EuGH, *Urt. v. 11.11.1999*, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke); *ZfZ* 2000, 12ff.

630 EuGH, *Urt. v. 11.11.1999*, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke), Rn. 22f.

631 EuGH, *Urt. v. 11.11.1999*, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke), Rn. 29.

bb) Stimmen zum Vorlagebeschluss des FG Bremen vom 2. Dezember 1997

Das FG Bremen legte dem EuGH am 2.12.1997 einen umfangreichen Vorlagebeschluss vor.⁶³² Bereits dieser sorgte für Reaktionen und Stellungnahmen aus Politik und Wissenschaft und wurde als möglicher Meilenstein im Hinblick auf Unklarheiten und die vielfältigen Fragen des Zolls Schuldrechts eingestuft.⁶³³

Schon die Bundesregierung hat in ihrer Stellungnahme zum Vorlagebeschluss des FG Bremens ausgeführt, dass Wortlaut und Telos des Art. 204 ZK Ausprägungen des im ZK niedergelegten Wirtschaftszollgedankens seien, mit dem eine Zolls chuldentstehung für Waren, die nachweislich das Zollgebiet wieder verlassen hätten, nicht vereinbar sei.⁶³⁴ Die Ausnahme des Art. 204 ZK i.V.m. Art. 859 ZK-DVO ziele auf nicht beabsichtigte wirtschaftliche Folgen einer Verfehlung ab.⁶³⁵ Die deutsche Zollverwaltung vertritt in diesem Zusammenhang die Ansicht, dass bei einer Diskrepanz zwischen Grund- und Durchführungsverordnung der höher-rangigen Norm der Vorrang gelassen werden müsse.⁶³⁶ Damit schreibt sie dem Gedanken des Wirtschaftszolls ein großes Gewicht zu.

Die Kommission schreibt der Norm hingegen eine andere Funktion zu. Sie beruft sich, gestützt auf die Erwägungsgründe des ZK⁶³⁷, auf Einheitlichkeit bei der Anwendung des Zollrechts, das Funktionieren der Zollunion sowie auf den Schutz der Einnahmen der EG. Damit stellt sie den fiskalischen Zweck des Art. 204 ZK bei Nichtbeachtung der zollrechtlichen Vorschriften in den Vordergrund.⁶³⁸ Die Interessen der Wirtschaftsbeteiligten und auch der Wirtschaftszollgedanke sind folglich zweitrangig.

Anton gibt der Kommission insoweit recht, als dass er feststellt, dass sich aus dem EG-Vertrag nicht ableiten lasse, dass im Falle von Verstößen gegen die zollrechtlichen Vorschriften eine Zolls chuld nur dann entstehen könne, wenn die Waren auch tatsächlich in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft eingegangen

632 Vorlagebeschluss des FG Bremen v. 2.12.1997, 2 95 122 K 2, EFG 1998, 962, ZfZ 1998, 132.

633 Siehe z.B. *Witte*, Viele Fragen zur Zolls chuld, AW-Prax 1999, 25 (26).

634 A.A. *Anton*, ZfZ 2003, 153 (154).

635 A.A. *Anton*, ZfZ 2003, 153 (154).

636 So in *Gellert*, Anmerkungen zum EuGH Urteil v. 11.11.1999, Rs. C-48/98, ZfZ 2000, 17 (18).

637 Vgl. 5., 7. und 8. Erwägungsgrund der VO (EWG) Nr. 2913/92, ABl. EG Nr. L 302/2f.

638 *Anton*, Zolls chuldrechtliche Folgen von Überschreitungen der Verahrungsfrist – zugleich eine Stellungnahme zum Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Bremen vom 2.12.1997, 2 95 122 K 2 (ZfZ 1998, 132), ZfZ 1999, 362 (365).

sein.⁶³⁹ Das Vorhandensein und die Möglichkeit der Inanspruchnahme von abgabenvermeidenden Verfahren seien eine ausreichende Umsetzung des Wirtschaftszollgedankens im Zollrecht, die jedoch nicht denjenigen Wirtschaftsbeteiligten bevorzugen solle, die diese Regelungen nicht ordnungsgemäß einhielten.⁶⁴⁰ Weiterhin ziele die Ausnahme des Art. 204 ZK i.V.m. Art. 859 ZK-DVO nicht auf die Heilung unerwünschter wirtschaftliche Folgen des Wirtschaftsbeteiligten ab, sondern gemäß des Wortlautes auf die Beeinträchtigung zollrechtlicher Verfahrensweisen.⁶⁴¹ Zudem könne und dürfe nur mit konkreten Rechtsänderungen der fehlenden Umsetzung des Wirtschaftszollgedankens im Bereich der zollschuldrechtlichen Vorschriften entsprochen werden.⁶⁴²

cc) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der EuGH entscheidet hinsichtlich der vorliegend in Augenschein genommenen Frage, dass Art. 859 ZK-DVO eine abschließende Regelung von Heilungstatbeständen trifft, die nicht ohne Zutun der Kommission um andere Fallkonstellationen erweitert werden kann.⁶⁴³ Gründe hierfür sieht der EuGH vor allem in einer einheitlichen Anwendung des Zollrechts in allen Mitgliedstaaten und in der Gleichbehandlung dieser.⁶⁴⁴ Folglich werden dem Wirtschaftsbeteiligten lediglich minimale Heilungsmöglichkeiten in Bezug auf etwaige Verfehlungen im Zusammenhang mit Pflichtverletzungen zugestanden.

639 *Anton*, ZfZ 1999, 362 (365).

640 *Anton*, ZfZ 1999, 362 (365).

641 *Anton*, ZfZ 1999, 362 (365).

642 *Anton*, ZfZ 1999, 362 (370).

643 EuGH, Urt. v. 11.11.1999, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke), Rn. 33, 35, 43; ausführliche Entscheidungsbesprechung bei *Witte*, Zollschild bei Missachtung der Verahrungsfrist, Folgerungen aus dem Urteil des EuGH vom 11. November 1999, C-48/99, ZfZ 2000, 74ff.

644 EuGH, Urt. v. 11.11.1999, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke), Rn. 39f.; vgl. auch 5. und 8. Erwägungsgrund der VO (EWG) Nr. 2913/92, ABl. EWG Nr. L 302/2f., in denen die einheitliche Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften in den Mitgliedstaaten angestrebt wird sowie Betrugsfälle oder nachteilige Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Zollabwicklung beim Erlass der Durchführungsvorschriften vermieden werden sollen.

dd) Bewertung in der Literatur

Die Entscheidung des EuGH wurde in der Literatur vielfach thematisiert und bewertet. Grundsätzlich wird die mit dem Urteil geschaffene Rechtsklarheit begrüßt.⁶⁴⁵ Dennoch wird die Auslegung des materiellen Rechts als sehr strikt beurteilt.⁶⁴⁶ Dabei stehen auch immer Überlegungen hinsichtlich der Vereinbarkeit der Entscheidung mit dem Wirtschaftszollgedanken im Mittelpunkt:

Die aus dem Urteil des EuGH resultierende Zollschuldentstehung aufgrund des Verstoßes gegen die Frist aus der vorübergehenden Verwahrung wird einerseits als klarer Verstoß gegen das Wirtschaftszollsystem gewertet. Das Urteil des Gerichtshofs sei mit dem Wirtschaftszollgedanken unvereinbar.⁶⁴⁷ Andererseits werden jedoch die Auswirkungen des Urteils auf den Wirtschaftszoll als relativ unbedeutend eingestuft, da dieser das Zollrecht lediglich präge, nicht aber in diesem rechtlich verankert sei.⁶⁴⁸ Das Entstehen von Zollschulden aufgrund der Verletzung von zollrechtlichen Verpflichtungen wird als Notwendigkeit gesehen, auch wenn der Eintritt von Waren in den Wirtschaftskreislauf nicht eindeutig nachweisbar ist.⁶⁴⁹

Bedenken werden ferner gegen die Ausgestaltung des Art. 859 ZK-DVO geäußert, der, entgegen der Eigenschaft einer Durchführungsvorschrift, die Grundnormen des ZK unzulässig einenge.⁶⁵⁰ Gleichzeitig wird aufgrund der Entscheidung, dass Art. 859 ZK-DVO eine abschließende Regelung ist, die Forderung nach einer Erweiterung der Norm gestellt, damit sämtliche denkbare Fallkonstellationen erfasst werden und ungerechten zollschuldrechtlichen Ergebnissen vorgebeugt wird.⁶⁵¹ Insbesondere geringfügige Verstöße, die sich nachweislich nicht auf das betreffende Verfahren ausgewirkt haben, müssten erfasst und geregelt werden.⁶⁵² Jedoch wird auch eingeräumt, dass es nie möglich sein wird, alle erdenklichen Konstellationen vollumfänglich durch Fallgruppen abzudecken, sodass hier eine Kompensation über die Erlass- und Erstattungsregelungen zu erfolgen habe.⁶⁵³ Jedenfalls habe der EuGH, vielleicht ohne sich dessen bewusst zu sein, mit der

645 Gellert, ZfZ 2000, 17 (18); Witte, ZfZ 2000, 74 (74).

646 Witte, EuGH zu grundlegenden Fragen des Zollschuldrechts, AW-Prax 2000, 402 (403).

647 Schwarz in: Schwarz/Wockenfoth (Hrsg.), Zollrecht, Loseblatt, Art. 48-49 ZK, Rn. 9 [Stand: September 2009]; a.A. Fuchs, ZfZ 2003, 322 (322).

648 Fuchs, ZfZ 2003, 322 (322).

649 Fuchs, ZfZ 2003, 322 (322).

650 Fuchs, ZfZ 2003, 322 (322).

651 Witte in: Witte (Hrsg.), Zollkodex, 2013, Art. 204 ZK, Rn. 32; Fuchs, ZfZ 2003, 322 (322).

652 Witte, ZfZ 2000, 74 (75).

653 Witte in: Witte, Zollkodex, 2013, Art. 204 ZK, Rn. 32.

Feststellung des abschließenden Charakters der Norm bereits „den Weg zu einem elastischeren wirtschaftsfreundlicheren Zollschuldrecht verstellt“⁶⁵⁴.

ee) Bewertung

Die strenge Rechtsprechung verengte die Heilungsmöglichkeiten für im Rahmen des Art. 204 Abs. 1 ZK entstandene Zollschulden enorm.⁶⁵⁵ Im Fall „Söhl und Söhlke“ kam es damit zur Entstehung von Zollschulden in zahlreichen Fällen, obgleich die Nichtgemeinschaftswaren wirtschaftlich gesehen das Zollgebiet der Gemeinschaft verlassen hatten. An diesem Punkt kommt der Zollschuld bereits die Rolle einer Sanktion zu.

Zwar ist es richtig, dass das Unternehmen Söhl und Söhlke zollrechtliche Vorschriften faktisch verletzt hat und letztlich, aufgrund einer fehlenden passenden Heilungsmöglichkeit in Art. 859 ZK-DVO, eine Zollschuld entstanden ist. Allerdings verstößt diese Zollschuldentstehung bereits gegen das Konzept des Wirtschaftszollgedankens, weil die Nichtgemeinschaftswaren in diesem Fall nachweislich nicht am Wirtschaftskreislauf teilnahmen, sondern aus dem Zollgebiet ausgeführt wurden. Richtigerweise hätte gegenüber dem Unternehmen eine Strafe in Form eines Bußgeldes aufgrund der wiederholten Missachtung der zollrechtlichen Vorschriften verhängt werden müssen, die jedoch losgelöst vom Entstehen der Zollschuld ist.⁶⁵⁶

Dem Sinn und Zweck des Wirtschaftszollgedankens läuft diese Entscheidung des EuGH folglich zuwider. Dies mag der Tatsache geschuldet sein, dass der ZK den Gedanken des Wirtschaftszolls, anders als seine Vorgänger, nicht mehr explizit benannte. Möglicherweise wollte der EuGH die Heilungsmöglichkeit des Art. 204 Abs. 1 ZK und dessen Ausgestaltung in Art. 859 ZK-DVO aber auch nicht ausufern lassen. Jedenfalls markiert die Entscheidung im Ergebnis einen bemerkenswerten Wendepunkt in der bisherigen Rechtsprechungslinie des EuGH, in der er das bisher zugrunde gelegte Wirtschaftszollkonzept im Bereich der Zollschuld zumindest aufweicht.

654 *Müller-Eiselt* in: Gellert, 40 Jahre Zollunion in Europa, 2008, S. 30.

655 *Witte* in: Witte, Zollkodex, 2013, Art. 204 ZK, Rn. 45.

656 In diesem Sinne zu einem früheren ähnlichen Urteil des EuGH v. 26.10.1995, Rs. C-36/94, ECLI:EU:C:1995:351 (*Siesse*) bereits *Witte*, Überführung in den freien Verkehr trotz Überschreitung der Anmeldefrist bei Zahlung einer zusätzlichen Gebühr, AW-Prax 1996, 58 (60).

b) Rechtliche und praktische Konsequenz der Entscheidung

Das Urteil des EuGH „Söhl und Söhlke“ hat für das Zollrecht Signalwirkung. Bislang übliche Standpunkte und Gewohnheiten in der zollrechtlichen Praxis müssen sich folglich ändern.⁶⁵⁷ Dies gilt insbesondere für das Verständnis und die Auslegung der Art. 204 ZK und Art. 859 ZK-DVO. Die Anwendung der zollschuldrechtlichen Normen wird durch das Urteil des Gerichtshofs und durch die Anforderungen an die Einheitlichkeit des Zollschuldrechts deutlich formaler, was dem subjektiven Rechtsempfinden der Wirtschaftsbeteiligten nicht immer entsprechen mag.⁶⁵⁸

Gleichzeitig kommt es durch die strenge Handhabung und Auslegung der zollrechtlichen Vorschriften unter Umständen zu Nachteilen für den Wirtschaftsbeteiligten und es kann gegebenenfalls aufgrund des abschließenden Charakters des Art. 859 ZK-DVO zu unbilligen materiellen Ergebnissen kommen. Infolgedessen müssen viele Wirtschaftsbeteiligte auf Erlassverfahren aus Billigkeitsgründen hoffen.⁶⁵⁹ Hier zeigt sich eine Tendenz, dass die (finanziellen) Interessen der Gemeinschaft über die Wirtschafts(beteiligten)freundlichkeit der Regelungen gestellt werden.⁶⁶⁰

Der österreichische Verwaltungsgerichtshof hat infolge des EuGH Urteils in seiner nachfolgenden Rechtsprechung Art. 859 ZK-DVO dahingehend ausgelegt, dass dieser auf nicht in der Norm genannte aber weniger schwer wiegende Verfehlungen angewandt werden kann.⁶⁶¹ Somit hat er die Flexibilität der Norm versucht zu wahren und einen Ausgleich in Situationen herbeigeführt, in denen sachliche Gründe für die unterschiedliche Behandlung gewisser zollrechtlicher Konstellationen nicht ersichtlich sind.⁶⁶² Durch diesen implementierten Größenschluss könne zumindest verhindert werden, dass Art. 859 ZK-DVO und ähnliche Normen immer wieder vom Gesetzgeber ergänzt werden müssten.⁶⁶³ Ob diese sinnngemäße Anwendung der Norm mit der Rechtsprechung des EuGH im Einklang

657 Hierzu im Einzelnen *Witte*, ZfZ 2000, 74 (74ff.).

658 *Anton*, ZfZ 1999, 362 (369).

659 *Müller-Eiselt*, ZfZ 2001, 398 (401).

660 Der primärrechtlich angelegte Schutz der finanziellen Interessen der Union darf jedoch nicht grundsätzlich dem anwendbaren Sekundärrecht vorgehen, vgl. etwa EuG, Urte. v. 7.6.2001, T- 330/99, ECLI:EU:T:2001:150, Rn. 60.

661 Vgl. zur Besprechung der Urteile des österreichischen VGH v. 28.2.2002 und v. 24.4.2002 ZfZ 2003, 67f.

662 *Fuchs*, ZfZ 2003, 322 (322).

663 *Fuchs*, Artikel 859 ZK-DVO zwar taxativ, aber einer sinnngemäßen Anwendung zugänglich!, ZfZ 2003, 67 (68).

steht, erscheint fraglich. Jedenfalls löst sie das Kernproblem nicht, sondern ermöglicht nur, weitere Einzelfallentscheidungen zu treffen.

3. Festigung der neuen Rechtsprechungslinie

In einer Reihe weiterer Entscheidungen festigte der EuGH seine im Fall „Söhl und Söhlke“ etablierte Rechtsprechungslinie. Auffällig ist, dass der Gerichtshof in seinen Urteilen eine verschärfte und weitaus strengere Interpretation der zollschuldrechtlichen Vorschriften vornimmt, was sich vor allem nachteilig für die Wirtschaftsbeteiligten auswirkte.

a) Entscheidung „Wandel“ vom 1. Februar 2001

Auf ein Vorabentscheidungsersuchen des FG Bremen⁶⁶⁴ hin hatte sich der EuGH in der Entscheidung „Wandel“⁶⁶⁵ zum ersten Mal mit dem Begriff des Entziehens von Waren aus der zollamtlichen Überwachung zu befassen. Dessen Definition hat grundlegende Auswirkungen für die Zollschuldentstehungstatbestände. Weiterhin ist auch der maßgebliche Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrzollschuld Thema der Entscheidung, um die einzelnen Zollschuldentstehungstatbestände voneinander abzugrenzen.

aa) Sachverhalt

Das klagende Unternehmen Wandel übernahm als zugelassener Empfänger eine Warensendung verschiedener Nichtgemeinschaftswaren, die mittels externem Versandverfahren in das Zollgebiet eingeführt wurden.⁶⁶⁶ Mit der Anmeldung der Waren zum zollrechtlich freien Verkehr teilten die Zollbehörden dem Unternehmen zugleich eine geplante Zollbeschau der Waren am festgelegten Verwahrungsort mit.⁶⁶⁷ Zu dieser Zollbeschau konnte es allerdings nicht kommen, da das klagende Unternehmen die Waren vom vorgesehenen Verwahrungsort sogleich weiter transportierte.⁶⁶⁸

664 Vorlagebeschluss des FG Bremen v. 2.2.1999, 2 95 032 K 2, EFG 1999, 721, ZfZ 1999, 161; siehe auch *Witte*, Einfuhrzollschuld beim Entfernen angemeldeter Waren, Vorlagebeschluss des FG Bremen zu grundlegenden Fragen des Zollschuldrechts, AW-Prax 2000, 146 (146f.).

665 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel); ZfZ 2001, 121ff.

666 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 27.

667 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 28.

668 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 29.

Entsprechend legten die Zollbehörden das Entstehen einer Zollschuld gem. Art. 203 Abs. 1 ZK wegen des Entziehens der Waren aus der zollamtlichen Überwachung fest und gewährten mangels ordnungsgemäßen Verfahrens für die Waren auch keine Präferenzbehandlung.⁶⁶⁹ Der EuGH musste sich sodann mit der Frage befassen, ob eine Einfuhrzollschuld nach Art. 201 Abs. 1 ZK durch die angenommene Zollanmeldung entstanden ist oder ob im Falle einer angeordneten Zollbeschau eine Zollschuld i.S.v. Art. 203 Abs. 1 ZK entsteht, wenn die Waren vom vorgesehenen Verwahrungsort entfernt werden.⁶⁷⁰

bb) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der EuGH sieht die Entstehung einer Zollschuld aufgrund des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung nach Art. 203 Abs. 1 ZK als gegeben an, da die betreffenden Waren nach der Zollanmeldung direkt aus der vorübergehenden Verwahrung entfernt und in den freien Verkehr gebracht wurden, ohne dass eine angekündigte Zollbeschau stattfinden konnte.⁶⁷¹ Weiterhin sei das Entstehen der Zollschuld auch unabhängig davon, dass gültige Präferenznachweise vorlegt wurden.⁶⁷²

(1) Zur Zollschuldentstehung gem. Art. 201 Abs. 1 ZK

Eine Zollschuldentstehung gem. Art. 201 Abs. 1 ZK verneint der Gerichtshof aufgrund der fehlenden ordnungsgemäßen Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr.⁶⁷³ Die Überführung sei nicht zustande gekommen, da keine ordnungsgemäße Änderung des zollrechtlichen Status erfolgt sei.⁶⁷⁴ Zwar sei die erfolgte und angenommene Zollanmeldung ebenfalls eine wesentliche und förmliche Voraussetzung für die Abfertigung von Nichtgemeinschaftswaren zum zollrechtlich freien Verkehr.⁶⁷⁵ Allerdings sei auch die Überlassung für diesen Vorgang von Bedeutung, da sie gem. Art. 4 Nr. 20 ZK dem Zweck diene einer Nichtgemeinschaftsware den Status einer Gemeinschaftsware zu verleihen.⁶⁷⁶ Sofern es lediglich auf die Annahme der Zollanmeldung ankomme, würde diese Handlung den Entstehungstatbestand des Art. 201 ZK darstellen, was mit dessen Wortlaut nicht vereinbar sei und zudem den Vorgang der Überlassung durch die zuständigen

669 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 30.

670 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 34.

671 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 51.

672 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 56f.

673 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 42.

674 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 41.

675 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 37.

676 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 38.

Zollbehörden obsolet machen würde.⁶⁷⁷ Des Weiteren sei auch der Anwendungsbereich des Art. 203 Abs. 1 ZK durch ein Auslegungsverständnis berührt, welches die Annahme der Zollanmeldung als den für die Zollschuldentstehung maßgeblichen Zeitpunkt ansieht.⁶⁷⁸

Die zollamtliche Überwachung der Waren endet nach den zollrechtlichen Vorschriften erst mit dem Statuswechsel der betreffenden Waren zu Gemeinschaftswaren. Dieser folge jedoch nicht aus der Annahme der Zollanmeldung, sondern aus der Überlassung der Waren durch die Zollbehörden. Folglich könne das Entziehen einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung zwischen Annahme der Zollanmeldung und der Überlassung der Waren nicht unter den Entstehungsbestand des Art. 201 Abs. 1 ZK fallen.⁶⁷⁹

(2) Zum Begriff des Entziehens i.S.v. Art. 203 Abs. 1 ZK

Der Gerichtshof definiert zu diesem Zweck erstmals den Begriff des Entziehens i.S.d. Art. 203 Abs. 1 ZK. Unter dem Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung versteht der EuGH jede Handlung oder Unterlassung, die dazu führt, dass die zuständige Zollstelle auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und der Durchführung von vorgesehenen Prüfungen gehindert wird.⁶⁸⁰

Folglich müssen auch nur die objektiven Voraussetzungen für den Tatbestand des Entziehens gegeben sein. Ein subjektives Element, etwa die Kenntnis bestimmter zollrechtlicher Umstände, ist nicht tatbestandsrelevant und damit unerheblich.⁶⁸¹

677 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 43.

678 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 44f.

679 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 45.

680 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 47; siehe für ein ähnliches Verständnis des Begriffs schon BFH, Urt. v. 30.6.1970, VII R 100/68, Rn. 11 (juris), BFHE 99, 509 (511).

681 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 48.

cc) Bewertung in der Literatur

Das Urteil in der Rechtssache „Wandel“ wird in der Literatur als bedeutsam für Zollrecht und Praxis charakterisiert.⁶⁸² Es wird zum einen als logisch und konsequent bewertet⁶⁸³, zum anderen aber auch in Teilen als nicht überzeugend⁶⁸⁴ oder völlig unverständlich⁶⁸⁵ eingestuft. Durch die Sichtweise des EuGH, der die Zollschuld nach Art. 201 ZK erst als entstanden ansieht, wenn über die Ware frei verfügt werden kann, könne der Wirtschaftszoll grundsätzlich als verwirklicht angesehen werden.⁶⁸⁶ Bisher übliche Ansichten und Verfahrensweisen im Hinblick auf die Zollschuldentstehung nach Art. 201 ZK durch Annahme der Zollanmeldung aber nicht erfolgter Überlassung müssten jedoch infolge der Entscheidung einer anderen Handhabung unterzogen werden.⁶⁸⁷ Der Anwendungsbereich von Art. 203 ZK wird dadurch erneut erweitert. An dieser Stelle sieht sich das Urteil jedoch auch deutlicher Kritik ausgesetzt, wonach die Zollschuld bereits nach beantragter und nicht erst nach abgeschlossener Überführung in den freien Verkehr entstehen müsse, was sich systematisch aus den Art. 74 und 233 ZK ergebe.⁶⁸⁸ Vielmehr sollte vermittelnd auf das Konzept der „Überlassungsreife“ abgestellt werden.⁶⁸⁹

Überdies ergeben sich aus dem Urteil Abgrenzungs- und Anwendungsprobleme hinsichtlich der Art. 203 und Art. 204 ZK.⁶⁹⁰ Das Verhältnis dieser beiden Normen ist nicht trennscharf und wirft weitere Folgefragen auf.

682 *Anton*, Anmerkung zum EuGH Urteil v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, *ZfZ* 2001, 123 (123); *Zitzmann/Masorsky*, Zollverfahren und Zollschuld, Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung trotz Zollschuldentstehung anders als nach Art. 203 ZK?, *AW-Prax* 2001, 188 (188).

683 *Fuchs*, *ZfZ* 2003, 322 (322); *Bollmann*, *AW-Prax* 2002, 30 (31).

684 *Zitzmann/Masorsky*, *AW-Prax* 2001, 188 (190).

685 *Stüwe*, Annahme der Zollanmeldung, Überlassung der Waren und das Entstehen der Zollschuld – Der EuGH auf Abwegen?-, *ddz* 5/2001, F27.

686 *Höfing*, *ZfZ* 2007, 197 (199).

687 *Anton*, *ZfZ* 2001, 123 (123f.) sowie *Höfing*, *ZfZ* 2007, 197 (199), der darauf aufmerksam macht, dass infolge des Verständnisses des EuGH der Erlöschensgrund des Art. 233 Buchst. c 2. Anstr. ZK mit der Entscheidung keine Bedeutung mehr hat.

688 So schon *Witte*, *AW-Prax* 2000, 146 (147) zum Vorlagebeschluss des FG Bremen v. 2.2.1999, 2 95 032 K 2, EFG 1999; in diesem Sinne auch *Zitzmann/Masorsky*, *AW-Prax* 2001, 188 (189); a.A. *Bollmann*, *AW-Prax* 2002, 30 (31). Siehe ausführlich zu dieser Thematik auch *Witte*, Die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr, Zollverfahren und Zollschuldentstehung, *AW-Prax* 2000, 190 (190ff.).

689 *Witte* in: *Witte* (Hrsg.), *Zollkodex*, 2013, Art. 201 ZK, Rn. 2e; siehe zum Fortbestehen des Problems nach dem UZK auch Gliederungspunkt B. I. 1. a) aa) des 4. Teils dieser Arbeit.

690 *Anton*, *ZfZ* 2001, 123 (124).

Das Urteil kann weiterhin dahingehend begrüßt werden, dass der Gerichtshof erstmals eine europäische Definition des unbestimmten Rechtsbegriffes des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung aufstellte.⁶⁹¹ Begrüßt wird dabei, dass es für eine Zollschuldentstehung durch Entziehen allein auf objektive Merkmale ankommt.⁶⁹² Allerdings wird an diesem Verständnis kritisiert, dass der Begriff zu weit gefasst sei, damit zu schnell zur Anwendung komme und infolgedessen ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung mit Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK in vielen Fällen zu bejahen sei.⁶⁹³ Weiterhin führe dieses Begriffsverständnis dazu, dass nicht hinreichend berücksichtigt werde, was im Anschluss an das Entziehen genau mit den betreffenden Waren geschehe.⁶⁹⁴

Hinsichtlich der Tatsache, dass eine Zollschuld nach Art. 203 ZK trotz gültiger Präferenznachweise entstehen kann, werden ferner handelspolitische Bedenken geäußert.⁶⁹⁵ Vor allem seien in diesem Zusammenhang Probleme auf WTO-Ebene und im Rahmen von Freihandelsabkommen zu erwarten.⁶⁹⁶ Die Zollschuldentstehung sei in diesem Fall nicht das passende Mittel, um den Fehler des Wirtschaftsbeteiligten zu ahnden, sondern ein Bußgeld.⁶⁹⁷

dd) Bewertung

Auch wenn die Entscheidung „Wandel“ auf den ersten Blick keine direkten Bezüge zum Wirtschaftszollrecht aufweist, so wird dennoch deutlich, dass der Gerichtshof eine strenge Auslegung der zollschuldrechtlichen Vorschriften verfolgt. Die Definition des Entziehens ist dabei weit gefasst und kann somit bei kleinen Abweichungen von den zollrechtlichen Regelungen zum Entstehen einer Zollschuld nach Art. 203 Abs. 1 ZK führen.

Indirekt kann jedoch ein Bezug zum Wirtschaftszollgedanken hergestellt werden. Denn durch die weit gefasste Definition, die bei strengem objektiven Gebrauch

691 Bisher existierte lediglich eine Definition des Begriffs auf nationaler Ebene durch den Bundesfinanzhof, vgl. BFH, Urt. v. 30.6.1970, VII R 100/68, Rn. 11 (nach juris) sowie amtlicher Leitsatz, BFHE 99, 509 (509, 511), ZfZ 1971, 113; siehe zur Befassung mit dem Begriff des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung vor dem Urteil in der Rechtssache „Wandel“ umfassend: *Anton*, Zum Begriff des Entziehens aus zollamtlicher Überwachung, ZfZ 1995, 2ff.; *Anton*, Nochmals: Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung, ZfZ 1996, 326ff.

692 *Witte*, AW-Prax 2000, 146 (147).

693 *Müller-Eiselt*, ZfZ 2001, 398 (399f.).

694 *Müller-Eiselt*, ZfZ 2001, 398 (400).

695 *Schultze/Zitzmann*, ZfZ 2002, 151 (152); a.A. *Witte*, AW-Prax 2000, 146 (147).

696 *Schultze/Zitzmann*, ZfZ 2002, 151 (152); a.A. *Anton*, ZfZ 2003, 153 (154).

697 *Schultze/Zitzmann*, ZfZ 2002, 151 (152).

vergleichsweise schnell zur Anwendung kommt und somit zur Zollschuldentstehung führt, wird das anschließende Schicksal der Waren unberücksichtigt gelassen. Ein anschließendes Verbringen aus dem Zollgebiet ohne tatsächlichen Eingang in den Wirtschaftskreislauf findet demzufolge keine Berücksichtigung im Rahmen der Zollschuldentstehung.

b) Entscheidung „Liberexim“ vom 11. Juli 2002

Kurze Zeit später musste sich der EuGH im Fall „Liberexim“⁶⁹⁸ unter anderem erneut mit dem Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung befassen. In seiner Entscheidung bestätigte und konkretisierte er seine bereits aufgestellte Definition.

aa) Sachverhalt

Drittländische Parteien Milchpulver sollten im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren von Deutschland nach Portugal transportiert werden. Hierzu kam es allerdings nicht. Stattdessen wurde der Sattelanhänger mit Waren in Deutschland ohne entsprechendes Wissen der Zollbehörden hinter eine neue Zugmaschine mit niederländischer Zulassung gehängt.⁶⁹⁹ Anschließend wurden die Waren in die Niederlande verbracht, hier jedoch nicht gestellt.⁷⁰⁰ Danach wurden sie in den Niederlanden veräußert.⁷⁰¹ Infolgedessen forderten die Behörden das Unternehmen Liberexim auf Mehrwertsteuer zu entrichten, da die Waren in den Niederlanden keinem Zollverfahren mehr angehört hätten.⁷⁰² Liberexim war allerdings der Auffassung, dass die erste vorschriftswidrige Handlung bereits in Deutschland durch das Umladen erfolgte, sodass hier Mehrwertsteuer und Zoll zu entrichten seien.⁷⁰³

bb) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der EuGH macht die Frage, ob eine vorschriftswidrige Handlung dazu führt, dass die betreffenden Waren dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren nicht mehr unterliegen, davon abhängig, dass den Zollbehörden durch diese Handlung ihre Kontroll- und Überwachungsmöglichkeiten entzogen werden.⁷⁰⁴ Seine bisherige Definition des Begriffs des Entziehens aus der zollamtlichen

698 EuGH, Urt. v. 11.7.2002, Rs. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (Liberexim); ZfZ 2002, 338ff.

699 EuGH, Urt. v. 11.7.2002, Rs. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (Liberexim), Rn. 19.

700 EuGH, Urt. v. 11.7.2002, Rs. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (Liberexim), Rn. 20.

701 EuGH, Urt. v. 11.7.2002, Rs. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (Liberexim), Rn. 21.

702 EuGH, Urt. v. 11.7.2002, Rs. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (Liberexim), Rn. 22.

703 EuGH, Urt. v. 11.7.2002, Rs. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (Liberexim), Rn. 25.

704 EuGH, Urt. v. 11.7.2002, Rs. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (Liberexim), Rn. 52f., 57.

Überwachung bestätigt der EuGH auch für den Fall „Liberexim“.⁷⁰⁵ Er konkretisiert sein Auslegungsverständnis jedoch dahingehend, dass sie auch das Verhindern von potenziell in den zollrechtlichen Vorschriften vorgesehenen Zollkontrollen umfasst.⁷⁰⁶ Ein solcher Umstand des Entziehens könne jedoch nicht im Falle des Austausches der Zugmaschine angenommen werden. Denn solange die betreffenden Waren nicht ab- oder umgeladen, ausgetauscht oder etwaige Siegel aufgebrochen würden, seien die Zollbehörden in ihren Kontrollbefugnissen nicht eingeschränkt.⁷⁰⁷ Hingegen seien Handlungen, die dazu führten, dass die Waren in den Gemeinschaftsmarkt eingingen, als solche vorschriftswidrigen Handlungen zu charakterisieren, die ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung begründeten.⁷⁰⁸

cc) Bewertung

Mit der Entscheidung des EuGH kommt es zu einer Ausweitung der Definition des Entziehens von faktisch verhinderten auf sämtliche im Zollrecht vorgesehene hypothetische Zollkontrollen. Folglich reicht es aus, wenn die Waren etwaigen Zollprüfungen vorenthalten wurden, selbst wenn die Behörden tatsächlich keine Kontrollen anstrebten oder durchführten.⁷⁰⁹

Interessant ist in diesem Kontext, dass der EuGH von vorschriftswidrigen Handlungen ausgeht, die dazu führen, dass die Waren in den Gemeinschaftsmarkt verbracht werden. Hinter dieser Äußerung und der Nutzung dieses Terminus könnte man wirtschaftszollrechtliche Ansichten vermuten. Denn der Gerichtshof scheint die Zollschuldentstehung durch die vorschriftswidrigen Handlungen an den tatsächlichen Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf zu knüpfen.

Als eine Abkehr vom Konzept des Wirtschaftszollgedankens kann dieses Urteil folglich nicht direkt gewertet werden. Allerdings kommt es durch die weitere Konkretisierung des Begriffs des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung zu einer erneuten Verschärfung der zollschuldrechtlichen Vorschriften, die im

705 EuGH, Urt. v. 11.7.2002, Rs. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (Liberexim), Rn. 54.

706 EuGH, Urt. v. 11.7.2002, Rs. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (Liberexim), Rn. 55.

707 EuGH, Urt. v. 11.7.2002, Rs. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (Liberexim), Rn. 56.

708 EuGH, Urt. v. 11.7.2002, Rs. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (Liberexim), Rn. 57.

709 So z.B. in EuGH, Urt. v. 29.4.2004, Rs. C-222/01, ECLI:EU:C:2004:250 (British American Tobacco), Rn. 54f., in dem der EuGH eine Zollschuldentstehung bejaht, da es zu einer zeitweisen Trennung des Versandscheins T1 von den Waren gekommen ist und somit die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung erfüllt sind, unabhängig davon, ob es tatsächlich zu Zollkontrollen der Behörden gekommen ist.

Zusammenspiel mit anderen Faktoren letztlich doch Einfluss auf das Wirtschaftszollrecht ausüben kann.

c) Entscheidung „SPKR“ vom 11. November 2002

Die Entscheidung „SPKR“⁷¹⁰ des Gerichtshofs ist interessant, da der EuGH in dieser auf Zieldimensionen eingeht, die mit den zollschuldrechtlichen Erlöschensvorschriften des ZK verfolgt werden sollen.

aa) Sachverhalt

Dem Sachverhalt nach geht es um das Entstehen einer Zollschuld anlässlich Zuwiderhandlungen im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren.⁷¹¹ Allerdings wurde entgegen des damaligen Art. 379 Abs. 1 ZK-DVO die dort angegebene elfmonatige Frist nicht durch die Zollbehörden eingehalten, sodass die Klägerin die Erhebung der Zollschuld letztlich nicht für gerechtfertigt hält.⁷¹²

bb) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der EuGH urteilt, dass die Nichteinhaltung der in Art. 379 Abs. 1 ZK-DVO festgelegten Frist nicht dazu führt, dass die entstandene Zollschuld nicht mehr erhoben werden kann.⁷¹³ Der Gerichtshof geht davon aus, dass dieser Umstand einem Erlöschen gleichkommen würde, das jedoch nicht in den zollrechtlichen Vorschriften vorgesehen ist.⁷¹⁴ Zu Sinn und Zweck der Erlöschenstatbestände der Art. 221 Abs. 3 und Art. 233 ZK führt der EuGH aus, dass diese gleichermaßen zum einen dem Schutz der Eigenmittel⁷¹⁵ der Gemeinschaft dienen und zum anderen den Schutz der Interessen der Wirtschaftsbeteiligten verfolgen.⁷¹⁶ Dieses

710 EuGH, Urt. v. 14.11.2002, Rs. C-112/01, ECLI:EU:C:2002:663 (SPKR), ZfZ 2003, 50ff.

711 EuGH, Urt. v. 14.11.2002, Rs. C-112/01, ECLI:EU:C:2002:663 (SPKR), Rn. 26.

712 EuGH, Urt. v. 14.11.2002, Rs. C-112/01, ECLI:EU:C:2002:663 (SPKR), Rn. 22, 26.

713 EuGH, Urt. v. 14.11.2002, Rs. C-112/01, ECLI:EU:C:2002:663 (SPKR), Rn. 40.

714 EuGH, Urt. v. 14.11.2002, Rs. C-112/01, ECLI:EU:C:2002:663 (SPKR), Rn. 30.

715 Unter dem Begriff der Eigenmittel versteht man im Kontext der EU Einnahmen, die der Union unwiderruflich zugewiesen werden, um ihren Haushalt zu finanzieren. Dabei gibt es verschiedene Arten von Eigenmitteln wie zum Beispiel die traditionellen Eigenmittel. Zu ihnen zählen klassischerweise Zölle, welche direkt aus der Existenz des einheitlichen Zollgebietes resultieren und nicht den Mitgliedstaaten zugewiesen werden können. Siehe ausführlich hierzu: *European Union/Directorate-General for the Budget*, European Union, Public Finance, 5. Aufl., 2014, S. 191; für eine Aufzählung aller Eigenmittel siehe Art. 2 des Beschlusses des Rates v. 7.6.2007 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften (2007/436/EG, Euratom), ABl. EG Nr. L 163/17.

716 EuGH, Urt. v. 14.11.2002, Rs. C-112/01, ECLI:EU:C:2002:663 (SPKR), Rn. 31.

Gleichgewicht dürfe nicht durch eine etwaige Erweiterung der Erlöschensstatbestände im Rahmen der ZK-DVO gestört werden.⁷¹⁷

cc) Bewertung

Neben der rechtlichen Fragestellung hinsichtlich des vormaligen Art. 379 Abs. 1 ZK-DVO und dessen Stellenwert verdeutlicht das Urteil des Gerichtshofs die gesetzgeberischen Absichten, die hinter den Erlöschensvorschriften des ZK stehen. Der Gerichtshof urteilt hier im Einklang mit den Ausführungen der Kommission und des Generalanwalts.⁷¹⁸ Durch die Benennung der beiden Zieldimensionen, denen gleiches Gewicht beigemessen werden soll, stellt der EuGH zugleich die finanziellen und wirtschaftlichen Interessen der Beteiligten bei der Zollschuldentstehung heraus.

Anzumerken ist vor allem, dass der Gerichtshof ausdrücklich auch den Wirtschaftsbeteiligten durch das Instrument des Erlöschens geschützt sehen will. Die Intention, die hinter diesem Schutzgedanken für den Wirtschaftsbeteiligten steht, dürfte wohl auf die Vermeidung zu Unrecht entstandener Zollschulden gerichtet sein. Unbillige Ergebnisse bei der Zollschuldentstehung sollen folglich kompensiert werden.

Diese Ansicht und Haltung ist zwar kein direktes Bekenntnis zum Wirtschaftszollgedanken. Aus dem Sinn und Zweck der Norm wird jedoch deutlich, dass die Absicht, die hinter den Erlöschensnormen steht, im Grunde mit diesem Konzept im Einklang stehen dürfte. Folglich müssten Fallkonstellationen, die mit dem Wirtschaftszollgedanken im Konflikt stehen und nicht dem Wortlaut nach in der Norm angelegt sind, dennoch vom Telos der Norm erfasst sein. Denn in diesen Fällen würde sonst ein Ungleichgewicht zu Lasten des Wirtschaftsbeteiligten entstehen, obwohl die Eigenmittel der Gemeinschaft nicht gefährdet wurden.

Allerdings sieht Art. 233 ZK selbst kein Erlöschen für eine Fallkonstellation mit Bezug zum Wirtschaftszollrecht vor. Der Gerichtshof will ausweislich des Urteils ein Ausufern der Erlöschensstatbestände verhindern und lässt eine Erweiterung durch die ZK-DVO nicht zu. Vielmehr hält er an den im Wortlaut der Norm genannten Fällen fest. Konstellationen dieser Art können ggf. nur über Art. 204 Abs. 1 ZK und dessen Heilungsmöglichkeiten herbeigeführt werden.

717 EuGH, Urt. v. 14.11.2002, Rs. C-112/01, ECLI:EU:C:2002:663 (SPKR), Rn. 31.

718 Siehe Schlussanträge des Generalanwalts Jean Mischo v. 30.5.2002, Rs. C-112/01, ECLI:EU:C:2002:319, Rn. 38.; EuGH, Urt. v. 14.11.2002, Rs. C-112/01, ECLI:EU:C:2002:663 (SPKR), Rn. 31.

d) Gesamtbewertung der Entscheidungen und Tendenzen

Das Verständnis des Begriffs des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung wurde durch die Rechtsprechung des EuGH sehr weit gefasst, sodass er eine Vielzahl von Verstößen, Ungenauigkeiten oder schlichten Arbeitsfehlern, die nicht im Einklang mit den zollrechtlichen Vorschriften stehen, erfasst. Im Hinblick auf die Haltung des EuGH zum Wirtschaftszollrecht ist diese Entwicklung interessant, weil sich bereits in den Entscheidungen abzeichnet, dass es durch die strenge Definition zu einer Ausdehnung der Möglichkeiten der Zollschuldentstehung im Rahmen des Art. 203 Abs. 1 ZK ohne Heilungsmöglichkeiten kommt. Gleichzeitig wird deutlich, dass der Anwendungsbereich des wirtschaftsliberaleren und ohnehin schon subsidiären⁷¹⁹ Art. 204 Abs. 1 ZK weiter eingeschränkt wird. Einfuhrzollschulden können somit schneller und aufgrund kleinerer Abweichungen von den zollrechtlichen Verfahrensvorschriften entstehen bei lediglich minimalen Heilungschancen.

Das bereits vor dem Urteil des EuGH in der Literatur vielfach erörterte Problem um Regelungssystematik, Verhältnis und Anwendung der Art. 203 und 204 ZK⁷²⁰ wird auch durch die Entscheidungen des EuGH nicht eindeutig gelöst. *Anton* beurteilt die Regelungssystematik als eine vom Gesetzgeber grundsätzlich bewusst gewählte Abkehr von Wirtschaftszollprinzipien, was sich aus dem achten Erwägungsgrund des ZK⁷²¹ ergebe.⁷²² Dieser legt fest, dass beim Erlass von Durchführungsbefugnissen zur Grundverordnung Betrugsfälle oder Unregelmäßigkeiten, die den Gesamthaushalt der Gemeinschaft beeinträchtigen könnten, vorgebeugt wird. Im Falle von Verfehlungen stelle der Gesetzgeber damit die finanziellen Interessen der Gemeinschaft über das Wirtschaftszollprinzip.⁷²³ Dies ist augenscheinlich zwar der Fall und findet auch im Wortlaut des Art. 859 ZK-DVO Anklang. Dennoch erscheint es fraglich, ob der Ordnungsgeber eine bewusste

719 Die im Wortlaut des Art. 204 ZK festgelegte Subsidiarität zu Art. 203 ZK erfolgte erst mit Einführung des ZK. Im Zollrecht, welches vor der Anwendung des ZK galt, standen die beiden Normen noch nebeneinander. Somit kam es bereits mit der Einführung des ZK zu einer Verschärfung der zollschuldrechtlichen Vorschriften durch den Gesetzgeber und zu Nachteilen für den Wirtschaftsbeteiligten, da der Heilungstatbestand des Art. 204 ZK aufgrund des Rangverhältnisses der beiden Normen weder direkt noch analog auf Art. 203 ZK angewendet werden konnte. Hierzu *Witte*, *ZfZ* 1993, 162 (167); a.A. *Müller-Eiselt*, *ZfZ* 2001, 398 (401), der von einem Verhältnis in Form von *lex generalis/lex specialis* ausgeht.

720 Siehe etwa *Anton*, *ZfZ* 1995, 2ff.; *Klupsch*, Über die Folgen vorschriftswidriger Abwicklung des Versandverfahrens, Verhältnis der Art. 203, 204 ZK, 380, 859 ZK-DVO zueinander, *ZfZ* 1995, 108f.; *Anton*, *ZfZ* 1996, 326ff.

721 8. Erwägungsgrund der VO (EWG) Nr. 2913/92, ABl. EG Nr. L 302/3.

722 *Anton*, *ZfZ* 1995, 2 (2); a.A. *Klupsch*, *ZfZ* 1995, 108 (108f.).

723 *Anton*, *ZfZ* 1995, 2 (2).

Abkehr vom Wirtschaftszollgedanken verfolgte oder, ob das faktische Zurücktreten des Wirtschaftszollprinzips hinter den Haushaltsinteressen der Gemeinschaft eher auf ein (unglückliches) Zusammenspiel aus unpräziser Regelung der zollschuldrechtlichen Normen sowie dem Nichtbedenken etwaiger kritischer Fallkonstellationen und der anschließenden Rechtsprechung des EuGH zurückzuführen ist.

Auch im Bereich des Erlöschens schlägt der Gerichtshof eine klare Linie ein. Zwar sollen die Interessen von Gemeinschaft und Wirtschaftsbeteiligten in Einklang gebracht werden. Dennoch werden die Erlöschensvorschriften eher restriktiv behandelt und sollen nicht ausufern.

Insgesamt führt die Rechtsprechung des EuGH in ihrem Zusammenwirken somit zu einer Verschärfung der Zollpflichten und kann als weitere Tendenz des EuGH gewertet werden, sich vom Gedanken des Wirtschaftszolls zu distanzieren.

4. Offensichtlicher Bruch mit dem Wirtschaftszollgedanken

War man nach der Entscheidung im Fall „Söhl und Söhlke“ teilweise noch davon ausgegangen, dass diese eine Einzelfallentscheidung darstellte, die sich so nicht wiederholen würde, so erfolgte durch die Entscheidung im Fall „Hamann“⁷²⁴ schließlich eine Bestätigung der neu eingeschlagenen Rechtsprechungslinie des EuGH. Spätestens mit dieser Entscheidung ist der Bruch mit dem Wirtschaftszollrecht nicht mehr von der Hand zu weisen.

a) Entscheidung „Hamann“ vom 12. Februar 2004

In seiner Entscheidung „Hamann“ befasste sich der EuGH mit der Frage der Zollschuldentstehung im Rahmen von Formverstößen bei nachweislicher Wiederausfuhr der Waren. Obwohl der Gesetzgeber bereits während der Anhängigkeit der Entscheidung auf die rechtliche Problematik mit einer Normänderung reagierte, fand der Fall aufgrund der Entscheidungsbegründung des EuGH viel Aufmerksamkeit.

aa) Sachverhalt

Das klagende Unternehmen führte eine Reihe von sich zuvor im Zolllagerverfahren befindlichen Waren wieder aus dem Zollgebiet aus.⁷²⁵ Diese Waren wurden allerdings nicht wie zollrechtlich vorgesehen vor dem Verlassen des Zollgebietes

724 EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann); ZfZ 2004, 122f.

725 EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann), Rn. 20.

zwischen Ausfuhr- und Ausgangszollstelle in das externe Versandverfahren überführt.⁷²⁶ Die Zollbehörden setzten folglich eine Einfuhrzollschuld für die betreffenden Waren fest und lehnten auch einen Erstattungsantrag des Unternehmens ab.⁷²⁷ Fraglich war in diesem Zusammenhang, ob durch das Versäumnis die Waren in ein externes Versandverfahren abzufertigen, eine Zollschuld nach Art. 203 ZK entstanden war.⁷²⁸

bb) Urteil des FG Hamburg vom 14. September 2000

Das FG Hamburg bejahte die Zollschuldentstehung nach Art. 203 Abs. 1 ZK mit der Begründung, dass es durch das Entfernen der Waren ohne Mitteilung und ohne Inanspruchnahme des vorgesehenen externen Versandverfahrens zu einer zeitweiligen Unterbrechung der zollamtlichen Überwachung gekommen sei.⁷²⁹ Aufgrund der sich aus dem Wortlaut der Norm ergebenden Vorrangstellung des Art. 203 ZK seien Art. 204 ZK und dessen Heilungstatbestand nicht anwendbar.⁷³⁰

cc) Vorlagebeschluss des BFH vom 17. Juli 2001

Der BFH beschließt, anlässlich der beim ihm eingelegten Revision, die Frage welcher der beiden zollrechtlichen Entstehungstatbestände im konkreten Fall zur Anwendung kommt, dem EuGH vorzulegen. In seinem Vorlagebeschluss⁷³¹ weist der BFH ausdrücklich auf das Konzept des Wirtschaftszolls hin, welches gerade gegen eine Zollschuldentstehung nach Art. 203 Abs. 1 ZK im konkreten Fall spreche, da die Waren niemals am Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft teilgenommen hätten und nachweislich wieder ausgeführt wurden.⁷³² Eine Zollschuldentstehung würde in diesem Fall einer Sanktion gleichkommen, was nicht mit dem Sinn und Zweck der zollschuldrechtlichen Vorschriften vereinbar sei.⁷³³ Vielmehr müssten solche Formverstöße auf anderem Wege und im Einklang mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit mitgliedstaatlich geahndet werden, um die jeweiligen Wirtschaftsbeteiligten wieder zu ordnungsgemäßem Handeln anzuhalten.⁷³⁴

726 EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann), Rn. 22.

727 EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann), Rn. 20, 22.

728 EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann), Rn. 26.

729 FG Hamburg, Urt. v. 14.9.2000, IV 906/97, Rn. 32, 37 (nach juris).

730 FG Hamburg, Urt. v. 14.9.2000, IV 906/97, Rn. 43f. (nach juris).

731 BFH, Beschluss v. 17.7.2001, Rs. VII R 99/00, BFHE 195, 481, ZfZ 2001, 376.

732 BFH, Beschluss v. 17.7.2001, Rs. VII R 99/00, Rn. 12 (nach juris), BFHE 195, 481 (486).

733 BFH, Beschluss v. 17.7.2001, Rs. VII R 99/00, Rn. 12 (nach juris), BFHE 195, 481 (486).

734 BFH, Beschluss v. 17.7.2001, Rs. VII R 99/00, Rn. 12 (nach juris), BFHE 195, 481 (486).

dd) Stimmen zum Vorlagebeschluss des BFH

Bereits der Vorlagebeschluss des BFH wurde in der Literatur aufgegriffen. Dabei wird die dem EuGH vom BFH gestellte Vorlagefrage, ob das Zollschuldrecht des ZK im Bereich der Zollschuldentstehung aufgrund von Pflichtverletzungen noch im Lichte des Wirtschaftszollgedankens oder eher als ein Sanktionszollrecht zu verstehen sei, als entscheidend angesehen.⁷³⁵ Sofern der tatsächliche Nachweis über den Nichteingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf geführt werden könne, sei das Entstehen einer Zollschuld als Sanktion zu werten.⁷³⁶

Vor dem Hintergrund der bereits in der Rechtssache „Wandel“ am Begriff des Entziehens vorgebrachten Kritik⁷³⁷ sei zu befürchten, dass der Wirtschaftszollgedanke vom EuGH nicht hinreichend gewürdigt werde, sofern der Begriff nicht im Wege einer Gesamtbetrachtung der tatsächlichen zollrechtlichen Vorgänge ergänzt werde.⁷³⁸ Im Zusammenspiel mit dem problematischen Verhältnis der Zollschuldentstehungstatbestände der Art. 203 ZK und Art. 204 ZK komme es dazu, dass eine Lösung im Sinne des Wirtschaftszollrechts den betroffenen Wirtschaftsbeteiligten in Form einer Heilung bei Pflichtverletzungen über Art. 204 ZK i.V.m. Art. 859 ZK-DVO versperrt würde.⁷³⁹ Dagegen wird argumentiert, dass der Wortlaut des Heilungstatbestands des Art. 204 ZK eindeutig sei und keine Gesamtbetrachtung der Vorgänge rechtfertige, sondern sich nur auf das konkrete Zollverfahren bzw. die vorübergehende Verwahrung beschränke.⁷⁴⁰ Eine Absicht grundsätzlich „wirtschaftszollfremde zollschuldrechtliche Ergebnisse aus Rechtsgründen zu bereinigen“⁷⁴¹ lasse sich nicht aus den Normen des Verordnungsgebens ableiten.⁷⁴²

Kritisiert wird der Vorlagebeschluss des BFH dahingehend, dass zwar das angestrebte Ergebnis, jedoch nicht dessen Begründung und Herleitung überzeuge.⁷⁴³

735 Müller-Eiselt, ZfZ 2001, 398 (398, 399); Witte, Zollschild bei Wiederausfuhr aus dem Zolllager, Vorlagebeschluss des BFH zum Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung, AW-Prax 2002, 111 (111); Stüwe, AW-Prax 2004, 311 (311).

736 Müller-Eiselt, ZfZ 2001, 398 (399).

737 Siehe Gliederungspunkt B. II. 3. a) des 3. Teils dieser Arbeit.

738 Müller-Eiselt, ZfZ 2001, 398 (400); zustimmend auch Schulze/Zitzmann, ZfZ 2002, 151 (152f.); a.A. Anton, ZfZ 2003, 153 (154).

739 Müller-Eiselt, ZfZ 2001, 398 (401).

740 Anton, ZfZ 2003, 153 (154).

741 So Bail/Schädel/Hutter in: Bail/Schädel/Hutter (Hrsg.), Kommentar Zollrecht, Loseblatt, B 57-58, Rn. 24 [Stand: September 1984] zum vormaligen § 57a ZG 1961.

742 Anton, ZfZ 2003, 153 (154).

743 Siehe hierzu Witte, AW-Prax 2002, 111 (112).

Eine Erstattung müsse über den Weg des Art. 239 ZK angestrebt werden.⁷⁴⁴ Vor dem Hintergrund, dass Art. 239 ZK bei Vorliegen der offensichtlichen Fahrlässigkeit weder Erstattung noch Erlass gewährt, trifft den Wirtschaftsbeteiligten jedoch unter Umständen eine doppelte Bestrafung.⁷⁴⁵ Ziel des EuGH müsse es insgesamt jedoch sein, den Wirtschaftszollgedanken im Kontext der etwaigen Zollschuldentstehung wieder zu stärken, was der Gerichtshof durch seine Rechtsprechung maßgeblich gestalten könne und müsse.⁷⁴⁶

ee) Schlussanträge des Generalanwalts Tizziano vom 12. Juni 2003

Die Schlussanträge des Generalanwalts⁷⁴⁷ stehen in einer Linie mit dem Vorlagebeschluss des BFH. Deutlich verweist der Generalanwalt auf den Wirtschaftszollgedanken, dessen Zweck und auf das mangelnde Schutzbedürfnis der inländischen Wirtschaft aufgrund der Ausfuhr der Ware.⁷⁴⁸ Weiterhin vertritt der Generalanwalt den in den Entscheidungen „Wandel“ und „Liberexim“⁷⁴⁹ geprägten weit gefassten Begriff des Entziehens nicht auf Fälle anzuwenden, in denen die Waren nachweislich wieder aus dem Zollgebiet ausgeführt wurden, sodass Art. 204 ZK mit entsprechender Heilungsmöglichkeit über Art. 859 ZK-DVO anzuwenden sei.⁷⁵⁰

ff) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

In seiner Entscheidung befand der EuGH, dass eine Zollschuld für sich in einem Zolllager befindliche Nichtgemeinschaftswaren wegen des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung gem. Art. 203 Abs. 1 ZK entstanden ist, da die Waren vor ihrer Entnahme aus dem Zolllager nicht ordnungsgemäß in ein externes Versandverfahren überführt wurden, sondern, ohne ein solches nach den zoll-

744 *Witte*, AW-Prax 2002, 111 (113); *Witte* in: *Witte* (Hrsg.), *Zollkodex*, 2013, Art. 203 ZK, Rn. 4b.

745 *Müller-Eiselt*, ZfZ 2001, 398 (402).

746 *Müller-Eiselt*, ZfZ 2001, 398 (402).

747 Schlussanträge des Generalanwalts Antonio Tizziano v. 12.6.2003, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2003:344.

748 Schlussanträge des Generalanwalts Antonio Tizziano v. 12.6.2003, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2003:344, Rn. 50, 52.

749 Siehe Gliederungspunkt B. II. 3. a) und b) des 3. Teils dieser Arbeit.

750 Schlussanträge des Generalanwalts Antonio Tizziano v. 12.6.2003, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2003:344, Rn. 48ff. und 61.

rechtlichen Vorschriften vorgesehenes Verfahren, zur Ausgangszollstelle befördert wurden.⁷⁵¹ Folglich bejahte der EuGH die Zollsschuldentstehung für die Waren, obwohl diese nachweislich das Zollgebiet der Gemeinschaft wieder verlassen hatten.⁷⁵² Der Gerichtshof führt hierzu aus, dass auch der wirtschaftliche Charakter der Einfuhrabgaben einer Einfuhrzollsschuldentstehung nicht entgegenstehen könne.⁷⁵³ Stattdessen habe der Wirtschaftsbeteiligte die Möglichkeit von Erstattung oder Erlass gesetzlich geschuldeter Abgaben nach Art. 239 ZK Gebrauch zu machen.⁷⁵⁴

gg) Bewertung in der Literatur

Die Entscheidung „Hamann“ rief in der Literatur überwiegend deutliche Kritik hervor.⁷⁵⁵ Sie wird als eindeutige Absage an den Wirtschaftszollgedanken gewertet, dem infolgedessen nur noch eine lehrende Funktion zukommen könne.⁷⁵⁶ Die bereits im Rahmen des Vorlagebeschlusses des BFH vorgebrachten Bedenken und Kritikpunkte können dabei auf das EuGH-Urteil übertragen werden.⁷⁵⁷

Es ist von einer „beklagenswerte[n] Entwicklung des EG-Zollschuldrechts als Bestandteil des Wirtschaftszolls“ die Rede und davon, dass das Zollschuldrecht sich verselbstständigt, obwohl es eigentlich der Durchsetzung handelspolitischer Vorgaben diene.⁷⁵⁸ Gefordert wird eine Änderung der zollschuldrechtlichen Regelungen des ZK, da auch auf internationaler Ebene im Rahmen der WTO und bei der Handhabung von Freihandelsabkommen Probleme befürchtet werden.⁷⁵⁹

Weiterhin wird der Verweis des EuGH auf etwaige Erstattungs- und Erlassensprüche der Wirtschaftsbeteiligten aus Art. 239 ZK sehr scharf kritisiert.⁷⁶⁰ Mit

751 EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann), Rn. 36.

752 EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann), Rn. 23.

753 EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann), Rn. 34.

754 EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann), Rn. 34.

755 Müller-Eiselt, *ZfZ* 2001, 398 (398f.); Zitzmann/Schultze, *ZfZ* 2002, 151 (151); Müller-Eiselt, Entstehung der Zollschuld durch Entziehung, Urteil vom 20. Juli 2004, VII R 99/00, Anmerkung, *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung* 2004, 1242 (1244f.); a.A. Stüwe, *AW-Prax* 2004, 311 (311f.); Witte in: Witte, *Zollkodex*, 2013, Art. 203 ZK, Rn. 4c; Rüsken, Wann erlischt die Zollschuld infolge Beschlagnahme und Einziehung von Schmuggelware?, Teil II, *ZfZ* 2007, 202 (203f.).

756 Rüsken, *ZfZ* 2007, 202 (203).

757 Siehe Gliederungspunkt B. II. 4. a) dd) des 3. Teils dieser Arbeit.

758 Schultze/Zitzmann, *ZfZ* 2002, 151 (152).

759 Schultze/Zitzmann, *ZfZ* 2002, 151 (152).

760 Müller-Eiselt, *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung* 2004, 1242 (1244); Wolfgang, *AW-Prax* 2007, 179 (179); Müller-Eiselt in: Gellert, 40 Jahre Zollunion in Europa, 2008, S. 30.

diesem Hinweis gebe der EuGH den Wirtschaftsbeteiligten „eher Steine als Brot“⁷⁶¹. Das Verfahren sei „ein Umweg“⁷⁶². Die Erfolgsaussichten seien aufgrund der hohen subjektiven Anforderungen, die an diese Tatbestände gestellt werden, relativ gering und das verweisende Argument würde nahezu höhnisch erscheinen.⁷⁶³

Die Rechtsprechung des Gerichtshofs wird als Niedergang oder Beerdigung des Wirtschaftszolls⁷⁶⁴ und als Irrweg des Zollschuldrechts zum Sanktionszoll aufgefasst.⁷⁶⁵ Sie zeige insgesamt sehr deutlich, dass sie den Gedanken des Wirtschaftszolls nicht akzeptiere, wenngleich er „aus Sicht des internationalen Zollrechts die einzige Rechtfertigung für die Erhebung von Zöllen“ sein könne.⁷⁶⁶ Der stetige Versuch einer Auslegung des Zollschuldrechts nach dem Wirtschaftszollgedanken habe sich somit erledigt.⁷⁶⁷

hh) Bewertung

Die Entscheidung des Gerichtshofs ist als Bruch mit dem Konzept des Wirtschaftszolls zu werten. Vor allem die Aussage des EuGH, dass der wirtschaftliche Charakter der Einfuhrabgaben der Einfuhrzollschuldentstehung nicht entgegenstehen könne, muss als Absage an das Wirtschaftszollsystem gewertet werden. Besonders hervorzuheben ist, dass der Gerichtshof diese Aussage trotz angebrachter Bedenken seitens des vorlegenden Gerichts und des Generalanwalts in dieser Art formulierte.

Den Forderungen nach einer wirtschaftsfreundlicheren Auslegung kam der EuGH jedoch nicht nach und verwies die Wirtschaftsbeteiligten stattdessen auf die Möglichkeit von Erstattung oder Erlass. Dieser Weg erscheint aufgrund der hohen tatbestandlichen Hürden jedoch als nicht adäquat, um das entstandene Gefälle auszugleichen. Vielmehr kommt es dazu, dass aufgrund der vom EuGH aufgestellten hohen subjektiven Anforderungen Erstattungs- oder Erlassansprüche scheitern und der Wirtschaftsbeteiligte erneut und damit doppelt bestraft wird. Letztlich

761 *Landry*, ZfZ 2008, 221 (225).

762 So schon *Witte*, DSStZ 1998, 97 (101).

763 *Wolffgang*, AW-Prax 2007, 179 (179); a.A. *Stiwe*, ZfZ 2005, 146 (147), der den Verweis des EuGH auf die Erlass- und Erstattungsvorschriften als Hinweis auf die Anwendung des Wirtschaftszollgedankens in diesem Bereich versteht, um in eindeutigen Fällen der Sachgerechtigkeit des Einzelfalls Rechnung tragen zu können. In diesem Sinne auch *Rüssken*, ZfZ 2007, 202 (204).

764 *Müller-Eiselt* in: Gellert, 40 Jahre Zollunion in Europa, 2008, S. 32.

765 *Müller-Eiselt*, ZfZ 2001, 398 (398).

766 *Wolffgang*, AW-Prax 2007, 179 (179).

767 *Witte* in: *Witte*, Zollkodex, 2013, Art. 203 ZK, Rn. 4c.

kommt es durch diesen Verweis nur zu einer Verlagerung des Problems, welches ursprünglich in den zollschuldrechtlichen Normen verankert ist und auch an dieser Stelle hätte gelöst und korrigiert werden sollen. Den Wirtschaftszollgedanken im Kontext der Erlass- und Erstattungstatbestände als besonderen Umstand anzusehen,⁷⁶⁸ würde zwar unter Umständen zu einem gerechten Ergebnis für den Wirtschaftsbeteiligten führen, eine Harmonisierung des Zollschuldrechts oder Rechtssicherheit in diesem Bereich werden dadurch jedoch nicht erreicht.

Die durch das Urteil des EuGH manifestierte Entscheidungsrichtung und die damit einhergehenden rechtlichen Konsequenzen für die Praxis erscheinen fraglich, zumal der Eindruck entsteht, dass die Interessen der betroffenen Wirtschaftsbelegten nicht ausreichend beachtet werden. Der EuGH gibt damit bei der Zollschuldentstehung einem strengen Formalismus gegenüber der Sachgerechtigkeit des Einzelfalls den Vorrang. In den Erwägungsgründen zum ZK ist jedoch vorgesehen, dass den Erfordernissen der Zollverwaltung und dem Anspruch der Wirtschaftsbelegten auf eine gerechte und angemessene Behandlung gleichermaßen Rechnung getragen werden muss.⁷⁶⁹ Vor dem Hintergrund der Entscheidung ist indes fraglich, ob das im 5. Erwägungsgrund des ZK vorgesehene Gleichgewicht noch gewährleistet ist oder, ob es durch die Auffassung des EuGH zu einer unbilligen und unangemessenen Behandlung der Wirtschaftsbelegten unter wirtschaftsunfreundlicher Anwendung der zollschuldrechtlichen Normen kommt.

b) Rechtliche Konsequenz der Entscheidung

In seinem anschließenden Urteil⁷⁷⁰ entschied der BFH im Einklang mit der ergangenen EuGH-Entscheidung, dass im vorliegenden Fall eine Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK ohne etwaige Heilungsmöglichkeiten entstanden sei.⁷⁷¹ Ausdrücklich verweist der BFH noch einmal auf sein Bemühen, dem Wirtschaftszollgedanken Rechnung zu tragen und auf die Ablehnung dieses Prinzips durch den EuGH.⁷⁷² Der bedauernde und kritische Tenor dieser Aussage ist nicht zu übersehen, zumal der BFH sogar explizit auf die von der Entscheidung des EuGH abweichenden Schlussanträge des Generalanwalts hinweist.⁷⁷³ Eine Erstattung gem.

768 So *Stüwe*, ZfZ 2005, 146 (148).

769 5. Erwägungsgrund der VO (EWG) Nr. 2913/92, ABI. EG Nr. L 302/2.

770 BFH, Urt. v. 20.7.2004, VII R 99/00, BFHE 206, 495, ZfZ 2005, 15ff.

771 BFH, Urt. v. 20.7.2004, VII R 99/00, 1. Leitsatz (nach juris), BFHE 206, 495 (495).

772 BFH, Urt. v. 20.7.2004, VII R 99/00, Rn. 18 (nach juris), BFHE 206, 495 (500).

773 BFH, Urt. v. 20.7.2004, VII R 99/00, Rn. 18 (nach juris), BFHE 206, 495 (500).

Art. 239 ZK lehnte der BFH mangels besonderer Umstände ab.⁷⁷⁴ Diese restriktive Auslegung ist vor dem Hintergrund der hohen Hürden⁷⁷⁵, die an das Vorliegen dieser Umstände gestellt werden, auch nicht verwunderlich.⁷⁷⁶

Schon während des gerichtlichen Verfahrens reagierte der Gesetzgeber mit einer Änderung der zollrechtlichen Vorschriften, um dem entstandenen Problem rechtstechnisch entgegenzuwirken. Mit der Einführung des Art. 512 Abs. 3 in die ZK-DVO⁷⁷⁷, der die bisher verpflichtende Eröffnung eines externen Versandverfahrens für Waren, die aus einem Zolllager wieder aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden sollen, nicht mehr vorsah, wurde das Problem gelöst. Gleichzeitig kann die Neuregelung des Gesetzgebers als eine Positionierung im Hinblick auf das noch anhängige Gerichtsverfahren gesehen werden. Denn durch den Wegfall der Pflicht ein externes Versandverfahren durchzuführen, kann geschlossen werden, dass der Gesetzgeber dieses Erfordernis auch zuvor nur als Förmlichkeit angesehen hat, die die zollamtliche Überwachung grundsätzlich erleichtert, jedoch kein Entziehen aus dieser i.S.d. Art. 203 Abs. 1 ZK rechtfertigen kann.⁷⁷⁸

Die neue Regelung kann als wirtschaftsfreundlicher charakterisiert werden. Sie kann als Versuch des Gesetzgebers aufgefasst werden, der Rechtsprechungslinie des EuGH und der damit verbundenen Abkehr vom Wirtschaftszollrecht entgegenzuwirken. Allerdings geschah dies nur als einzelne Reaktion auf eine konkrete Fallkonstellation und die bevorstehende Auslegung des EuGH. Die Änderung war nicht mit der Bestrebung verbunden, die Rechtstechnik des Zollschuldrechts grundlegend zu überdenken oder den Wirtschaftszollgedanken wieder ausdrücklich in die Verordnung aufzunehmen und ihm so wieder mehr Gewicht zu verleihen.

774 BFH, Urt. v. 20.7.2004, VII R 99/00, Rn. 22 (nach juris), BFHE 206, 495 (501f.).

775 Siehe etwa EuGH, Urt. v. 25.2.1999, Rs. C-86/97, ECLI:EU:C:1999:95 (Trans-Ex-Import), Rn. 21.

776 A.A. *Stüwe*, ZfZ 2005, 146 (148), der eine weniger restriktive Auslegung der Erstattungsnormen für gerechtfertigt hält und den nachweislichen Nichteingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf als besonderen Umstand verstanden wissen will, damit es bei der Zollschuldentstehung nicht zu ungerechten Ergebnissen kommt.

777 Erfolgt durch die Verordnung (EG) Nr. 993/2001 der Kommission v. 4.5.2001 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABI. EG Nr. L 141/1.

778 Siehe in diesem Sinne auch BFH, Beschluss v. 17.7.2001, Rs. VII R 99/00, Rn. 11 (nach juris), BFHE 195, 481 (485f.).

5. Zunehmend wirtschaftsunfreundliche Anwendung der Zollschild

Die folgenden Entscheidungen des EuGH verdeutlichen erneut dessen strenge formale Anwendung der zollschildrechtlichen Vorschriften. Die Entstehung der Zollschild erfolgt dabei zu Ungunsten des Wirtschaftsbeteiligten und ist auch aus zolltheoretischer Perspektive fraglich.

a) Entscheidung „Elshani“ vom 2. April 2009

Berührungspunkte zum Konzept des Wirtschaftszolls zeigt auch der Fall „Elshani“⁷⁷⁹. In Frage stand nun, ob es im vorliegenden Fall unter Umständen zu einem Erlöschen der Zollschild gem. Art. 233 UAbs. 1 Buchst. d ZK gekommen und welcher Zeitpunkt hierfür relevant ist.

aa) Sachverhalt

Herr Elshani schmuggelte in einem Reisebus 150 Stangen Zigaretten über die Grenze in das Zollgebiet der Gemeinschaft. Nach Grenzübertritt, aber noch vor Erreichen des geplanten Zielortes in Österreich, wurden die Zigaretten von den österreichischen Zollbehörden beschlagnahmt, eingezogen und schließlich unter amtlicher Aufsicht vernichtet.⁷⁸⁰ Infolgedessen setzten die Zollbehörden eine Zollschild fest, gegen welche sich Herr Elshani zur Wehr setzte.⁷⁸¹ Der EuGH hatte sodann zu entscheiden, ob es zum Erlöschen der Zollschild gem. Art. 233 UAbs. 1 Buchst. d ZK kommt, wenn Schmuggelware erst im Zollgebiet, d.h. nach dem Passieren der ersten Zollstelle im Zollgebiet aber noch vor Erreichen des Bestimmungsortes, beschlagnahmt wird.⁷⁸²

bb) Vorlagebeschluss des Unabhängigen Finanzsenats

In seinem Vorlagebeschluss⁷⁸³ geht der Unabhängige Finanzsenat auf die verschiedenen Rechtsmeinungen, die hinsichtlich des Zeitpunktes existieren, an dem ein Erlöschen nach Art. 233 UAbs. 1 Buchst. d ZK noch Anwendung finden kann, ein.⁷⁸⁴ Vor allem macht er auf die divergierende Rechtsprechung der Gerichte

779 EuGH, Urt. v. 2.4.2009, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Elshani), ZfZ 2009, 132ff.

780 EuGH, Urt. v. 2.4.2009, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Elshani), Rn. 11.

781 EuGH, Urt. v. 2.4.2009, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Elshani), Rn. 13f.

782 EuGH, Urt. v. 2.4.2009, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Elshani), Rn. 16.

783 UFS, Vorlagebeschluss v. 7.7.2007, ZRV/0225-Z3K/07, ZfZ 2007, 296ff., online abrufbar unter: <https://findok.bmf.gv.at/findok/resources/pdf/ed1b8d3b-e495-417b-9fea-01c84e6626d1/30975.1.1.6.pdf> [Stand: 30.6.2019].

784 UFS, Vorlagebeschluss v. 7.7.2007, ZRV/0225-Z3K/07, S. 4ff.

aufmerksam. Ausdrücklich stellt der Senat dabei auch Gesichtspunkte einer wirtschaftszollrechtlichen Betrachtungsweise zur Diskussion und hinterfragt die Einhaltung des Gebotes der Gleichberechtigung durch Art. 233 UAbs. 1 Buchst. d ZK.⁷⁸⁵

cc) Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi vom 4. November 2008

In seinen Schlussanträgen⁷⁸⁶ geht der Generalanwalt ausführlich auf die dem Fall zugrunde liegende wirtschaftszollrechtliche Problematik ein. Auffallend ist, dass auf eine Reihe von Stellungnahmen aus verschiedenen Mitgliedstaaten⁷⁸⁷ sowie der Europäischen Kommission eingegangen wird, was zeigt, dass der Fall als wichtig eingestuft wurde und viele Parteien dazu bewogen hat, thematisch Position zu beziehen.

Die Regierung Österreichs vertritt in diesem Zusammenhang ein weites Erlöschensverständnis bis zum ersten Bestimmungsort in der Gemeinschaft.⁷⁸⁸ Die finnische Regierung plädiert sogar für ein noch weiteres Verständnis, indem sie das Erlöschen der Zollschuld vom Nachweis des tatsächlichen Eingangs der Waren in den Wirtschaftskreislauf abhängig macht.⁷⁸⁹ Dies stehe im Einklang mit dem Telos des Art. 233 ZK, da die finanziellen Interessen der Gemeinschaft bei einem Nichteingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf nicht berührt würden.⁷⁹⁰

Die dänische Regierung und die Europäische Kommission sprechen sich hingegen für ein enges Auslegungsverständnis des Art. 233 UAbs. 1 Buchst. d ZK aus, nach welchem ein Erlöschen der Zollschuld nach dem ersten Grenzübertritt nicht mehr möglich sein dürfe.⁷⁹¹ Die polnische Regierung sieht einen alternativen Lösungsweg vor, indem sie Art. 867a ZK-DVO als *lex specialis* anwenden will.⁷⁹²

785 UFS, Vorlagebeschluss v. 7.7.2007, ZRV/0225-Z3K/07, S. 8f.

786 Schlussanträge des Generalanwalts Paolo Mengozzi v. 4.11.2008, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2008:596.

787 Stellung bezogen die Mitgliedstaaten Dänemark, Österreich, Polen und Finnland.

788 Schlussanträge des Generalanwalts Paolo Mengozzi v. 4.11.2008, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2008:596, Rn. 13-18.

789 Schlussanträge des Generalanwalts Paolo Mengozzi v. 4.11.2008, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2008:596, Rn. 19.

790 Schlussanträge des Generalanwalts Paolo Mengozzi v. 4.11.2008, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2008:596, Rn. 20.

791 Schlussanträge des Generalanwalts Paolo Mengozzi v. 4.11.2008, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2008:596, Rn. 22-27.

792 Schlussanträge des Generalanwalts Paolo Mengozzi v. 4.11.2008, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2008:596, Rn. 28.

Ausdrücklich stellt sich der Generalanwalt gegen die Auffassung der dänischen Regierung und der Europäischen Kommission.⁷⁹³ Art. 233 UAbs. 1 Buchst. d ZK von einem Sanktionsgedanken leiten zu lassen, nur weil eine größere Wahrscheinlichkeit bestehe, dass die Waren in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft eingehen könnten, sei ein Fehlschluss, da die Waren bei ihrer Beschlagnahme gar nicht mehr (unverzollt) in den Wirtschaftskreislauf eingehen könnten und somit auch kein Wettbewerbsdruck vorhanden sei.⁷⁹⁴ Weiterhin spreche das bloße Vorhandensein des Erlöschensstatbestands an sich schon gegen eine generelle Sanktionierung durch Zollschuld bei geschmuggelten beschlagnahmten Waren.⁷⁹⁵ Vielmehr müssten Schmuggelaktivitäten durch straf- oder verwaltungsrechtliche Sanktionen geahndet werden, was sich auch aus Art. 233 UAbs. 2 ZK selbst ergebe.⁷⁹⁶ Letztlich empfiehlt der Generalanwalt im Einklang mit der österreichischen Regierung ein Erlöschen der Zollschuld vom Grenzübertritt bis zum ersten Bestimmungsort in der Gemeinschaft zuzulassen.⁷⁹⁷

dd) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der Gerichtshof verweist zunächst darauf, dass die Zollschuldentstehung von geschmuggelten und damit nicht gestellten Waren nach Art. 202 ZK zu bejahen ist.⁷⁹⁸ Allerdings war für eine etwaige Anwendung des Erlöschensstatbestands zu klären, wie der Begriff des vorschriftswidrigen Verbringens in Art. 233 UAbs. 1 Buchst. d ZK zu verstehen ist und zu welchem Zeitpunkt die Beschlagnahme der Zollbehörden erfolgen muss, damit diese noch schuldbefreiende Wirkung entfalten kann.

Der in diesem Kontext vertretenen Ansicht, dass eine Auslegung im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Art. 202 ZK heranzuziehen ist, die dazu führt, dass ein Erlöschen der Zollschuld so lange in Betracht kommt, wie die Waren nicht in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebiets eingegangen sind, stimmt

793 Schlussanträge des Generalanwalts Paolo Mengozzi v. 4.11.2008, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2008:596, Rn. 56ff.

794 Schlussanträge des Generalanwalts Paolo Mengozzi v. 4.11.2008, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2008:596, Rn. 58f.

795 Schlussanträge des Generalanwalts Paolo Mengozzi v. 4.11.2008, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2008:596, Rn. 60.

796 Schlussanträge des Generalanwalts Paolo Mengozzi v. 4.11.2008, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2008:596, Rn. 61f.

797 Schlussanträge des Generalanwalts Paolo Mengozzi v. 4.11.2008, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2008:596, Rn. 95.

798 EuGH, Urt. v. 2.4.2009, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Elshani), Rn. 21; EuGH, Urt. v. 3.3.2005, Rs. C-195/03, ECLI:EU:C:2005:131 (Papismedov), Rn. 25ff.; siehe auch *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, 2012, Rn. 1226ff.

der EuGH nicht ausdrücklich zu.⁷⁹⁹ Zwar führt er an, dass es Sinn und Zweck des Erlöschensgrundes sei eine Zollsschuldentstehung zu vermeiden, sofern für inländische Waren kein Schutzbedürfnis ausgelöst wurde.⁸⁰⁰ Gleichzeitig spricht sich der EuGH aber für eine enge Auslegung der Erlöschensstatbestände, die nicht erweitert werden darf, aus und stellt als überwiegendes Ziel des Art. 233 ZK den Schutz der Eigenmittel der Gemeinschaft in den Fokus.⁸⁰¹

Letztlich stellt der EuGH auf das Gefahrenmoment ab, welches von der vorschriftswidrig verbrachten Ware ausgeht schließlich doch am Wirtschaftskreislauf teilzunehmen und erachtet deshalb und aufgrund besserer Kontrollierbarkeit das Passieren der Grenzzollstellen als maßgeblichen zeitlichen Bezugspunkt für das vorschriftswidrige Verbringen.⁸⁰² Ein Erlöschen kommt folglich nicht mehr nach dem Passieren der ersten Zollstelle im Gemeinschaftsgebiet in Betracht. Damit greift der Erlöschensstatbestand des Art. 233 UAbs. 1 Buchst. d ZK nur für solche vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft gebrachten Waren, die von den Zollbehörden beschlagnahmt werden, noch ehe sie über die erste innerhalb des Zollgebietes liegende Grenzstelle hinausgelangen.⁸⁰³

ee) Bewertung in der Literatur

Bereits vor der Entscheidung des EuGH wurde die Auslegung des Art. 233 UAbs. 1 Buchst. d ZK diskutiert und erörtert.⁸⁰⁴ Dabei kamen unter anderem Bedenken zur Vereinbarkeit der Regelung mit dem Gleichheitsgebot und dem Wirtschaftszollgedanken auf.⁸⁰⁵ In diesem Kontext wurde auch darauf hingewiesen, dass die Entstehung von Zollschulden nach Art. 202 Abs. 1 Buchst. a ZK dem Wirtschaftszollgedanken klar entgegensteht, da diese, obwohl die betreffenden Waren nicht in die örtliche Wirtschaft Eingang gefunden haben, erhoben werden.⁸⁰⁶

799 EuGH, Urt. v. 2.4.2009, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Elshani), Rn. 18.

800 EuGH, Urt. v. 2.4.2009, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Elshani), Rn. 29.

801 EuGH, Urt. v. 2.4.2009, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Elshani), Rn. 30f.

802 EuGH, Urt. v. 2.4.2009, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Elshani), Rn. 32f.

803 EuGH, Urt. v. 2.4.2009, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Elshani), Rn. 38.

804 Vgl. etwa *Summersberger* in: Achatz/Summersberger/Tumpel, Umsatzsteuer und Zoll, 2013, S. 29f.; *Höfinger*, ZfZ 2007, 197 (197ff.); *Rüsken*, ZfZ 2007, 202 (202ff.); *Reuter*, Möglichkeiten und Grenzen einer „erweiterten“ Anwendung des Art. 202 Abs. 1 Zollkodex, AW-Prax 2002, 345 (345ff.).

805 Siehe hierzu *Höfinger*, ZfZ 2007, 197 (201); *Focke*, Beschlagnahme beim vorschriftswidrigen Verbringen, Erlöschen der Zollschuld und Entstehen des Einfuhrumsatzsteueranspruchs, AW-Prax 2011, 22 (25).

806 *Höfinger*, ZfZ 2007, 197 (199f.).

Auch der dadurch entstehende Strafcharakter der Zollsschuld wird an dieser Stelle betont.⁸⁰⁷

Die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Elshani“ steht dabei im Einklang mit der in der Lehre vertretenen Ansicht: Der letzte mögliche Zeitpunkt, zu dem die Zollsschuld nach Art. 233 UAbs. 1 Buchst. d ZK noch zum Erlöschen gebracht werden kann, liegt beim Verlassen der ersten im Zollgebiet liegenden Grenzstelle.⁸⁰⁸ Aus wirtschaftszollrechtlichen Gründen sei die Zollsschuld nicht schon beim Grenzübertritt der Waren entstanden, sondern erst dann, wenn der Wirtschaftsbeteiligte sich für eine Nichtgestellung entscheide und sich damit den abgabenrechtlichen Konsequenzen verweigere.⁸⁰⁹ Angemerkt wird in diesem Zusammenhang jedoch, dass die vom EuGH angeführte steigende Gefahr des Wareneingangs in den Wirtschaftskreislauf nicht nach dem Verlassen der ersten Zollstelle wesentlich ansteige, sondern erst mit dem Ende der Beförderung der Ware akut würde.⁸¹⁰ Vor dem Hintergrund des Wirtschaftszollgedankens müsste Art. 233 UAbs. 1 Buchst. d ZK ausgedehnt werden, um dem wirtschaftlichen Zweck des Zolls auch in Fällen, in denen die Beschlagnahme nach der ersten Grenzzollstelle erfolgt, gerecht zu werden.⁸¹¹ Demzufolge wäre die Zollsschuld einem Erlöschen erst dann nicht mehr zugänglich, wenn die geschmuggelten Waren in den Wirtschaftskreislauf eingehen und damit in Konkurrenz zu Inlandswaren treten.⁸¹² Allerdings wird auch vertreten, dass das Zollrecht der Gemeinschaft keine Anhaltspunkte dafür gebe, dass Art. 233 ZK zwangsläufig in diesem Geiste auszulegen sei.⁸¹³ Weiterhin bestehen in diesem Zusammenhang Bedenken hinsichtlich der genauen Bestimmung des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf und der Teilnahme an konkreten Preisbildungsprozessen, sodass es an dieser Stelle zu rechtlicher Unsicherheit kommen würde.⁸¹⁴

807 *Höfinger*, ZfZ 2007, 197 (200).

808 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 292; *Witte* in: Witte (Hrsg.), Zollkodex, 2013, Art. 233 ZK, Rn. 19b und *Witte*, Beteiligte als Zollsschuldner, AW-Prax 2005, 300 (301); a.A. *Fuchs*, Zollsschuld – Probleme der Rechtsfolgen und der Abgrenzung, ZfZ 2004, 38 (43), der die in der Lehre vertretene Lösung zwar für praktikabel, aber nicht für überzeugend hält.

809 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 292f.

810 *Focke*, AW-Prax 2011, 22 (25).

811 *Rüsken*, ZfZ 2007, 202 (203); *Pistotnig*, Wann erlischt die Zollsschuld beim vorschriftswidrigen Verbringen?, AW-Prax 2009, 305 (307).

812 *Pistotnig*, AW-Prax 2009, 305 (307).

813 *Rüsken*, ZfZ 2007, 202 (203f.).

814 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 293.

ff) Bewertung

Die Entscheidung des EuGH ist fraglich und in Teilen als ergebnisorientiert zu bewerten. Sie weicht von den Forderungen des Generalanwalts ab, der die Möglichkeit des Erlöschens der Zollschuld bis zum ersten Bestimmungsort in der Gemeinschaft befürwortet hatte.⁸¹⁵ Dieser hatte zudem deutlich für eine Auslegung des Erlöschensstatbestands im Einklang mit dem Wirtschaftszollgedanken argumentiert.⁸¹⁶ Dieser Argumentation folgt der EuGH nicht.

Letztlich kommt es infolge der Rechtsprechung des EuGH dazu, dass eine Zollschuld für vorschriftswidrig eingeführte Waren, die nachweislich nicht in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft eingegangen sind, bei Beschlagnahme durch die Zollbehörden nach der ersten Zollstelle nicht erlöschen kann. Zwar kann man der Auffassung sein, dass im Fall von Schmuggelware eine enge Auslegung der Erlöschensnorm zu rechtfertigen ist, um Betrug, unlauterem Wettbewerb und Einnahmeverlusten der Gemeinschaft entgegenzutreten.⁸¹⁷ Dennoch erscheint die Begründung des EuGH fraglich und steht dem Wirtschaftszollgedanken klar entgegen, da kein schützenswerter Umstand eingetreten ist, der unter Wettbewerbsgesichtspunkten eine Gefahr für die inländische Wirtschaft darstellt.

Anders als noch in seiner Entscheidung in der Rechtssache „Magazzini Generali“⁸¹⁸ misst der EuGH folglich der wirtschaftlichen Bestimmung der Waren und deren tatsächlichen Eingang in den Wirtschaftskreislauf keine so große Bedeutung mehr bei. Die Entscheidung steht hinsichtlich dieser Auffassung nicht mehr im Einklang mit der älteren Rechtsprechung des Gerichtshofs.

Die durch den EuGH getroffene Feststellung hinsichtlich des Telos des Art. 233 UAbs. 1 Buchst. d ZK spricht dafür, dass dieser im Einklang mit dem Wirtschaftszollgedanken steht und diesen widerspiegelt.⁸¹⁹ Der Ausschluss des Erlöschens

815 Schlussanträge des Generalanwalts Paolo Mengozzi v. 4.11.2008, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2008:596, Rn. 95.

816 Vgl. Argumentation der Schlussanträge des Generalanwalts Paolo Mengozzi v. 4.11.2008, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2008:596, Rn. 57-62.

817 EuGH, Urt. v. 2.4.2009, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Elshani), Rn. 33.

818 EuGH, Urt. v. 5.10.1983, Rs. C-186 und 187/82, ECLI:EU:C:1983:262 (Magazzini Generali), ZfZ 1984, 41; siehe auch Gliederungspunkt B. II. 1. b des 3. Teils dieser Arbeit.

819 In einer späteren ähnlichen Entscheidung bestätigt der EuGH ausdrücklich hinsichtlich des Telos des Art. 233 Abs. 1 Buchst. d ZK, dass dieser „ausschließlich zum Ziel hat, dem ursprünglichen Eigentümer die Verfügungsmacht unwiderruflich zu entziehen und den Handel mit diesen Waren im Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft ohne Entrichtung der Steuern zu verhindern.“, EuGH, Urt. v. 29.10.2010, Rs. C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231 (Dansk TL), Rn. 63, ZfZ 2010, 211ff.; vgl. hierzu auch *Fuchs*, ZfZ 2003, 322 (322) und *Focke*, AW-Prax 2011, 22 (25).

durch die enge Auslegungsweise der Norm kommt folglich einer Sanktion gleich. Ein Umstand, der mit dem Wirtschaftszoll nicht zu vereinbaren ist und besser durch andere punitive Mittel, beispielsweise in Form einer Geldbuße im jeweiligen Mitgliedstaat, erwirkt werden könnte, als mit dem Aufrechterhalten der Zollschuld.

Auch das Argument des EuGH, dass die Kontrollierbarkeit der Warenströme am besten an den Außengrenzen gewährleistet sei, erscheint nicht mehr zeitgemäß und an diesem Punkt ergebnisorientiert. Zuzugestehen ist dem EuGH allerdings, dass er aufgrund der widersprüchlichen Regelungen der sich aufeinander beziehenden Art. 202 und 233 ZK eine Regelung treffen musste, die das unterschiedliche Verständnis des vorschriftswidrigen Verbringens überbrücken und Praxistauglichkeit herstellen würde.

Überdies entfernt sich der EuGH mit Berücksichtigung des Gefahrenmoments bei der Zollschuldentstehung von der Notwendigkeit des Vorliegens von objektiven Voraussetzungen zur Erfüllung eines Erlöschenstatbestands und greift damit in den eigentlichen Sinn und Zweck der Norm ein. Nicht nachvollziehbar ist auch, dass der EuGH der Zieldimension des Schutzes der finanziellen Einnahmen der Mitgliedstaaten durch alleinige Erwähnung scheinbar eine größere Bedeutung zuschreibt, als dem Schutz der Wirtschaftsbeteiligten.⁸²⁰ In einer früheren Entscheidung hatte der Gerichtshof den beiden Zieldimensionen noch ausdrücklich gleiches Gewicht beigemessen.⁸²¹ Damit stellt der EuGH ein fiskalisches Motiv für die Aufrechterhaltung der Zollschuld in den Vordergrund, welches bereits vom Grundsatz her nicht im Wirtschaftszollrecht angelegt ist.

b) Entscheidungen „Terex Equipment Ltd.“, „FG Wilson Ltd.“ und „Caterpillar EPG Ltd.“ vom 14. Januar 2010

Die verbundenen Rechtssachen „Terex Equipment Ltd.“⁸²², „FG Wilson Ltd.“⁸²³ und „Caterpillar EPG Ltd.“⁸²⁴ betreffen im Kern das gleiche Problem. Es geht um die Verwendung falscher Zollverfahrenscodes bei der Ausfuhr im Rahmen von zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren und die damit unter Umständen verbundene Zollschuldentstehung. Das Urteil des EuGH wirft Fragen auf.

820 Vgl. EuGH, Urт. v. 2.4.2009, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Elshani), Rn. 31, 33.

821 EuGH, Urт. v. 14.11.2002, Rs. C-112/01, ECLI:EU:C:2002:663 (SPKR), Rn. 31.

822 EuGH, Urт. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd.), ZfZ 2010, 45ff.

823 EuGH, Urт. v. 14.1.2010, Rs. C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (FG Wilson Ltd.), ZfZ 2010, 45ff.

824 EuGH, Urт. v. 14.1.2010, Rs. C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Caterpillar EPG Ltd.), ZfZ 2010, 45ff.

aa) Sachverhalte

Das Unternehmen Terex führte zollfrei verschiedene Bauteile in das Zollgebiet ein, die es im Rahmen einer aktiven Veredelung in Erdbewegungsmaschinen einbaute. Ein Teil der Maschinen wurde nach erfolgter Veredelung wiederausgeführt und verkauft.⁸²⁵ In den betreffenden Ausfuhranmeldungen wurde jedoch fälschlicherweise ein Verfahrenscode für die Ausfuhr von Gemeinschaftswaren angegeben, anstatt eines Codes, der für die Wiederausfuhr von Waren in Nichterhebungsverfahren gilt.⁸²⁶ Infolgedessen waren die Zollbehörden der Ansicht, dass eine Zollsschuld nach Art. 203 Abs. 1 ZK und Art. 865 ZK-DVO aufgrund des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung entstanden sei, da den Waren beim Ausgang unrichtigerweise der Status von Gemeinschaftswaren zuerkannt worden sei.⁸²⁷

Auch die Firmen FG Wilson und Caterpillar EPG führten zollfrei Bauteile in das Zollgebiet ein, welche sie im Rahmen der aktiven Veredelung in Generatoren verbauten und überwiegend ins Ausland verkauften.⁸²⁸ Wie im Fall Terex wurden in den Ausfuhranmeldungen falsche Verfahrenscodes angegeben, sodass fälschlicherweise die Ausfuhr von Gemeinschaftswaren anstatt die Wiederausfuhr von Waren aus dem Verfahren der aktiven Veredelung angemeldet wurde.⁸²⁹ Nachdem die Unternehmen die Zollbehörden selbst über den Fehler informierten, erließen diese Nacherhebungsbescheide.⁸³⁰

In allen drei Fällen verweigerten die Zollbehörden einen Erlass der entstandenen Zollschulden.⁸³¹ Der EuGH musste entscheiden, ob die Verwendung des falschen Verfahrenscodes ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung darstellt und

825 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 14.

826 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 16.

827 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 17.

828 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 23.

829 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 24.

830 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 25.

831 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 19, 26.

somit eine Zollschuld nach Art. 203 Abs. 1 ZK und Art. 865 ZK-DVO entstanden war.⁸³²

bb) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der Gerichtshof urteilt, dass in Fällen, in denen in der Ausfuhranmeldung ein Verfahrenscode für Gemeinschaftswaren angegeben wird, obwohl eigentlich ein Code für die Wiederausfuhr von Waren im Rahmen der aktiven Veredelung hätte eingetragen werden müssen, eine Zollschuld für die betreffenden Waren nach Art. 203 Abs. 1 ZK und Art. 865 ZK-DVO entsteht.⁸³³ Ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne der durch den Gerichtshof geprägten Definition liegt nach Auffassung des EuGH deshalb vor.

Zunächst verweist der EuGH in diesem Zusammenhang auf die Verpflichtung zur Abgabe einer Zollanmeldung unter Verwendung des richtigen Verfahrenscodes gem. Art. 182 Abs. 3 S. 3 ZK, welche die zollamtliche Überwachung grundsätzlich sicherstellen soll.⁸³⁴ Insbesondere bei einem Nichterhebungsverfahren wie jenem der aktiven Veredelung sei es sehr wichtig, dass sämtliche Verfahrensvorgaben streng eingehalten werden, um möglichen Risiken bei der ordnungsgemäßen Verfahrensabwicklung vorzubeugen.⁸³⁵ Eine Angabe des Zollverfahrenscodes, die dazu führt, dass Waren fälschlicherweise als Gemeinschaftswaren bezeichnet werden, beeinträchtige die Kontrollmöglichkeiten der Zollbehörden gem. Art. 37 Abs. 1 ZK, sodass ein Entziehen zu bejahen sei.⁸³⁶ Weiterhin widerspricht der Gerichtshof ausdrücklich der Auffassung eines der vorliegenden Gerichte, dass eine derartige Anwendung des Art. 203 ZK einer unverhältnismäßigen Sanktion gleichkomme.⁸³⁷

832 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 22, 31.

833 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 51.

834 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 43f.

835 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 42.

836 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 46f.

837 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 49.

cc) Bewertung in der Literatur

Das Urteil des EuGH wird als gangbarer Weg angenommen, um die Zollschildentstehung zu korrigieren.⁸³⁸ Es entspreche der eingeschlagenen Rechtsprechungslinie des Gerichtshofs.⁸³⁹ Für Waren, die das Zollgebiet der Gemeinschaft nachweislich verlassen haben, könne über Art. 78 ZK ein Erlass oder eine Erstattung der Abgaben erwirkt werden, sodass die Zollschild letztlich hierdurch zum Erlöschen gebracht werden könne.⁸⁴⁰ Hinsichtlich des Wirtschaftszollgedankens wird darauf aufmerksam gemacht, dass dem EuGH der Gedanke zumindest nicht fremd sei und er diesen indirekt mit der Entscheidung in das europäische Zollrecht transferieren würde.⁸⁴¹

dd) Bewertung

Erneut hat der EuGH deutlich gemacht, dass er die zollschuldrechtlichen Vorschriften streng interpretiert und es somit auch bei nachweislicher Wiederausfuhr der Waren zu einer Zollschildentstehung aufgrund des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung kommen kann. Entgegen der Auffassung nationaler Gerichte, dass diese Handhabung einer vom Gemeinschaftsgesetzgeber nicht beabsichtigten Sanktionsmaßnahme gleichkomme⁸⁴², bejaht der Gerichtshof den Tatbestand der Zollschildentstehung. Damit setzt er seine Rechtsprechungslinie konsequent fort.

Im Hinblick auf den Wirtschaftszollgedanken wirft das Urteil insoweit Fragen auf, als dass erneut Waren mit einer Zollschild belegt werden, die das Zollgebiet wieder verlassen haben und somit auch nicht in dessen Wirtschaftskreislauf eingegangen sind. Wie auch die nationalen Gerichte in Großbritannien angemerkt haben, sind die Waren nicht in den zollrechtlich freien Verkehr überführt worden und die Zollschild kommt infolge ihres Entstehens somit einer Bestrafung aufgrund der Angabe des falschen Verfahrens-codes gleich. Eine mögliche Korrektur dieses Umstands über einen Erlass oder eine Erstattung gem. Art. 78 ZK mag unter Umständen die Zollschild indirekt zum Erlöschen bringen und zu einer Verbesserung der Situation der Wirtschaftsbeteiligten führen. Das Problem, dass

838 Witte, Ausfuhr-codierung nach aktiver Veredelung, AW-Prax 2010, 271 (271); a.A. wohl Summersberger in: Achatz/Summersberger/Tumpel, Umsatzsteuer und Zoll, 2013, S. 30f., der die durch den EuGH zugestandene Heilungsmöglichkeit als „contra legem“ bezeichnet.

839 Witte, AW-Prax 2010, 271 (275).

840 Witte, AW-Prax 2010, 271 (276).

841 Summersberger in: Achatz/Summersberger/Tumpel, Umsatzsteuer und Zoll, 2013, S. 31.

842 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 28.

bei nachweislich wiederausgeführten Waren dennoch eine Zollschuld mit Sanktionscharakter entstanden ist, kann hierdurch jedoch nicht zufriedenstellend gelöst werden.

Zuzugestehen wäre der Rechtsprechung jedoch vielleicht an dieser Stelle das Argument, dass im konkreten Fall nicht ausgeschlossen werden konnte, dass die fälschlicherweise als Gemeinschaftswaren ausgeführten Waren der aktiven Veredelung theoretisch wieder in Form von gemeinschaftlichen Rückwaren hätten zollfrei in das Zollgebiet eingeführt werden können.⁸⁴³ In den konkreten Fällen ist dies jedoch gerade nicht zu befürchten, da die Unregelmäßigkeiten entdeckt wurden und der Gerichtshof außerdem geurteilt hat, dass eine nachträgliche Prüfung und Korrektur der Ausfuhranmeldung möglich ist.⁸⁴⁴ Das vorgebrachte Argument verhält sich damit sogar widersprüchlich zu den eigenen Urteilsgründen. Weiterhin zeichnet sich damit der Trend einer zunehmend wirtschaftsunfreundlichen Anwendung der zollschuldrechtlichen Normen ab.

c) Entscheidung „DSV Road“ vom 15. Juli 2010

Eine auf den ersten Blick eher ungewöhnliche Entscheidung stellt im Rahmen der zunehmend wirtschaftsunfreundlichen Auslegung der zollschuldrechtlichen Normen die Entscheidung „DSV Road“⁸⁴⁵ dar. Allerdings sind die Umstände des Falles in gewisser Weise so speziell und eindeutig, dass die Rechtsprechungslinie des EuGH auch durch dieses Urteil keinen neuen Kurs nimmt.

aa) Sachverhalt

Das als zugelassener Versender agierende Transportunternehmen DSV eröffnete aufgrund eines Fehlers für zwei Warenpartien jeweils zwei externe Versandverfahren über das EDV-gestützte Versandsystem NCTS.⁸⁴⁶ Zwei dieser Versandverfahren konnten ordnungsgemäß mit Gestellung der Waren beendet werden.⁸⁴⁷ Die beiden überzähligen Verfahren konnten nicht beendet werden, da sie keine Waren beinhalteten, die hätten gestellt werden können, weshalb die Zollbehörden

843 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 50.

844 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 65.

845 EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road), ZfZ 2010, 239ff.

846 EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road), Rn. 11, 14.

847 EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road), Rn. 15.

Zollschulden nach Art. 204 ZK entstehen ließen.⁸⁴⁸ Der EuGH musste sich in seiner Entscheidung sodann mit der Frage auseinandersetzen, ob eine Zollschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK entstehen kann, obwohl das jeweils zweite fehlerhaft in Gang gebrachte Versandverfahren nicht vorhandene Waren betrifft.⁸⁴⁹

bb) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Entgegen der Auffassung der dänischen Zollbehörden urteilt der EuGH, dass in einem Fall, in dem durch einen Fehler zwei externe Versandverfahren durch einen zugelassenen Versender für ein und dieselbe Ware eröffnet wurden, keine Zollschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK entsteht.⁸⁵⁰ Das überzählige Versandverfahren sei nicht geeignet zur Entstehung einer Zollschuld zu führen, weil im betreffenden Verfahren überhaupt keine Waren vorhanden waren, deren Verpflichtungen hätten erfüllt werden können.⁸⁵¹ Weiterhin seien die hinter Art. 204 ZK stehenden Ziele, nämlich die Gewährleistung der ordnungsgemäßen Anwendung des Zollrechts und der finanzielle Schutz der Interessen der Europäischen Union, durch einen Fall wie den vorliegenden nicht gefährdet.⁸⁵² Weder eine Gefahr des unverzollten Eingangs in den Wirtschaftskreislauf der Union, der zu unlauterem Wettbewerb und zu finanziellen Verlusten führen könne, noch die Gewährleistung der harmonischen Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften seien durch den Fehler berührt.⁸⁵³ Eine Ahndung durch eine Zollschuld aufgrund eines solchen Fehlers komme einer Sanktion gleich.⁸⁵⁴ Das fehlerhafte Verhalten könne lediglich für den Hauptverpflichteten Auswirkungen auf seinen Status als zugelassener Versender haben, jedoch keine Zollschuld rechtfertigen.⁸⁵⁵

cc) Bewertung

Die Wertungen des vorliegenden Falles scheinen auf den ersten Blick zunächst den in der Literatur bereits geforderten Bekenntnissen zum Wirtschaftszollgedanken zu entsprechen. Allerdings gibt es zu anderen Fällen, in denen die hier erfolgte Haltung des EuGH ebenfalls wünschenswert gewesen wäre, einen beachtenswerten Unterschied: Das Versandverfahren, in welchem es um die Zoll-

848 EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road), Rn. 16.

849 EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road), Rn. 20.

850 EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road), Rn. 36, 38.

851 EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road), Rn. 29, 34.

852 EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road), Rn. 32.

853 EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road), Rn. 33f.

854 EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road), Rn. 35.

855 EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road), Rn. 36.

schuldentstehung ging, beinhaltete keinerlei Waren und nachweislich stand fest, dass aufgrund des Fehlers zwei Versandverfahren für ein und dieselben Waren entstanden. Nur das tatsächliche Vorhandensein von Nichtgemeinschaftswaren birgt jedoch die Gefahr, dass diese unverzollt in den Wirtschaftskreislauf eingehen.⁸⁵⁶

Der EuGH sah im vorliegenden Fall richtigerweise kein Schutzbedürfnis für die Wirtschaft der Gemeinschaft und deren finanziellen Interessen. Die Entscheidung zeigt damit gleichzeitig, dass der EuGH wirtschaftszollrechtliche Gedanken dem Grundsatz nach kennt und in den vorherigen Urteilen bewusst nicht angewendet hat. Insgesamt stellt das Urteil somit eine konsequente Entscheidung des EuGH dar. Allerdings kann sie aus den bereits genannten Gründen nicht als Trendwende bezeichnet werden, da es um einen Fall geht, in dem Waren gänzlich fehlen, so dass sie lediglich als Sonderfallentscheidung charakterisiert werden kann.

6. Zollschuld als Sanktionsmittel

Die Entscheidungen zu den Fällen „Döhler Neuenkirchen“⁸⁵⁷ und „Eurogate“⁸⁵⁸ verdeutlichen die jüngsten Entscheidungen des EuGH zur Thematik des Entstehens von Zollschulden und deren Verhältnis zum Wirtschaftszollgedanken. Der EuGH nimmt erstmals konkret zu der Frage Stellung, ob die Zollschuld als Sanktionsmittel anzusehen ist.

a) Entscheidung „Döhler Neuenkirchen“ vom 6. September 2012

Im Fall „Döhler Neuenkirchen“ kommt es zur nachweislichen Wiederausfuhr von Nichtgemeinschaftswaren im Rahmen des Verfahrens der aktiven Veredelung. Zentraler Streitpunkt war, ob das Entstehen einer Zollschuld unter diesen Umständen zu rechtfertigen ist.

856 EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road), Rn. 31 in Fortführung der bisherigen Rechtsprechung aus EuGH, Urt. v. 2.4.2009, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Elshani), Rn. 32.

857 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), ZfZ 2012, 322ff.

858 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate), ZfZ 2012, 264f.

aa) Sachverhalt

Das klagende Unternehmen Döhler verarbeitete Fruchtsaftkonzentrate (Nichtgemeinschaftswaren) in einer bewilligten aktiven Veredelung im Zollgebiet.⁸⁵⁹ Allerdings wurde den Zollbehörden, entgegen der zollrechtlich normierten Pflicht des Art. 521 Abs. 1 UAbs. 1 erster Gedankenstrich ZK-DVO, binnen 30 Tagen nach Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens eine Abrechnung vorzulegen und trotz Mahnung, keine solche vorgelegt.⁸⁶⁰ Vielmehr erfolgte die Vorlage, aus der die teilweise Wiederausfuhr der Waren hervorgeht, verspätet.⁸⁶¹ Infolgedessen setzten die Zollbehörden aufgrund dieser Pflichtverletzung eine entsprechende Zollschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK auch für jene Waren fest, die aus dem Zollgebiet wieder ausgeführt wurden.⁸⁶²

bb) Urteil des FG Hamburg vom 3. April 2009

Das Finanzgericht Hamburg lehnte die Klage als unbegründet ab und bejahte die Entstehung der Zollschuld gem. Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK aufgrund der nicht fristgerechten Vorlage der Abrechnung.⁸⁶³ Diese Pflichtverletzung sei zudem nicht vom Heilungstatbestand des Art. 859 Nr. 9 ZK-DVO erfasst. Man könne nicht davon ausgehen, dass sich die Pflichtverletzung nicht wirklich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Verfahrens ausgewirkt habe, da i.S.d. Art. 521 Abs. 1 UAbs. 2 ZK-DVO keine Umstände vorlagen, die eine Fristverlängerung selbst bei rechtzeitiger Antragsstellung gerechtfertigt hätten.⁸⁶⁴ Vielmehr sei von grober Fahrlässigkeit auszugehen, zumal das klagende Unternehmen erfahrener Wirtschaftsteilnehmer sei und zudem den Hinweis auf die erforderliche Abrechnung ignoriert habe.⁸⁶⁵

859 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), Rn. 14.

860 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), Rn. 15.

861 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), Rn. 17.

862 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), Rn. 16f.

863 FG Hamburg, Urt. v. 3.4.2009, 4 K 16/08, Rn. 15, 17f. (nach juris).

864 FG Hamburg, Urt. v. 3.4.2009, 4 K 16/08, Rn. 21 (nach juris).

865 FG Hamburg, Urt. v. 3.4.2009, 4 K 16/08, Rn. 22 (nach juris).

cc) Vorlagebeschluss des BFH vom 30. März 2010

In seinem Vorlagebeschluss⁸⁶⁶ stellt der BFH dem EuGH die Frage, ob die Nichterfüllung von Pflichten nach Beendigung des betreffenden Zollverfahrens überhaupt zu einer Zollschuldentstehung führen könne.⁸⁶⁷ Deutlich kontrastiert der BFH dabei die in der Praxis vorliegenden Auffassungen über diesen Umstand.⁸⁶⁸

Zum einen spreche der Wortlaut der Verordnung dafür, dass eine Zollschuld entstehen müsse, da sich die Pflicht und damit auch die Pflichtverletzung aus der Inanspruchnahme des Verfahrens ergeben habe.⁸⁶⁹ Die Subsumtion des Sachverhaltes unter Art. 859 Nr. 9 ZK-DVO stehe einer Heilungsmöglichkeit allerdings entgegen.⁸⁷⁰

Dem entgegen ließen sich jedoch Meinungen aus der Literatur anführen, wonach man der Nichterfüllung von Pflichten nach bereits erfolgter Beendigung des Zollverfahrens nicht durch einen Zollschuldentstehungsfall, sondern durch eine Geldbuße oder den Widerruf der jeweiligen Bewilligung des Zollverfahrens beikommen müsse.⁸⁷¹ Weiterhin seien sogenannte „nachverfahrensmäßige“ Pflichten gar nicht vom Tatbestand der Zollschuldentstehung erfasst.⁸⁷² Auch Art. 521 ZK-DVO selbst stelle den zuständigen Zollbehörden anderweitige Sanktionsmittel als die Zollschuldentstehung zur Verfügung, sofern sich der Bewilligungsinhaber weigere seiner Pflicht nachzukommen.⁸⁷³

dd) Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen vom 8. März 2012

Aus den Schlussanträgen des Generalanwalts geht hervor, dass die Zollschuldentstehung nicht als Sanktion aufgefasst werden könne.⁸⁷⁴ Dieser leitet den nicht vor-

866 BFH, Beschluss v. 30.3.2010, VII R 16/09, BFHE, 229, 472, ZfZ 2010, 187ff.

867 BFH, Beschluss v. 30.3.2010, VII R 16/09, Rn. 6 (nach juris), BFHE 229, 472 (474).

868 BFH, Beschluss v. 30.3.2010, VII R 16/09, Rn. 7-9 (nach juris) gegenüber Rn. 10-15 (nach juris), BFHE 229, 472 (474ff.).

869 BFH, Beschluss v. 30.3.2010, VII R 16/09, Rn. 8 (nach juris), BFHE 229, 472 (474).

870 BFH, Beschluss v. 30.3.2010, VII R 16/09, Rn. 9 (nach juris), BFHE 229, 472 (474f.).

871 BFH, Beschluss v. 30.3.2010, VII R 16/09, Rn. 10 (nach juris) mit Verweis auf Witte in Witte 2013, Art. 204 ZK, Rn. 20, BFHE 229, 472 (475).

872 BFH, Beschluss v. 30.3.2010, VII R 16/09, Rn. 10 (nach juris), BFHE 229, 472 (475).

873 BFH, Beschluss v. 30.3.2010, VII R 16/09, Rn. 15 (nach juris), BFHE 229, 472 (476).

874 Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 8.3.2012, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2012:128, Rn. 53ff.

handenen Sanktionscharakter der Zollschuldentstehung aus dem „Hamann“ Urteil des EuGH⁸⁷⁵ ab, der eine entstandene Zollschuld bestehen lassen habe, obwohl es später durch die Änderung der zollrechtlichen Vorschriften zu einem anderen Ergebnis im Hinblick auf die Erfüllung des Tatbestands gekommen sei. Wäre die Zollschuldentstehung eine Sanktion, so hätte sie aufgehoben werden müssen.⁸⁷⁶ Alleine die objektiven Merkmale des Tatbestands seien für eine Zollschuldentstehung ausschlaggebend. Mitunter seien die Vorschriften rein objektiv, formal und mechanisch anzuwenden, ohne auf andere Beweggründe zu achten. Diese Anwendung lasse nach dem Verständnis des ZK somit keine wirtschaftliche Zollschuld zu, die bestimmte Zwecke verfolgt. Somit können laut des Generalanwalts ohne Weiteres Zollschulden für Waren entstehen, die nachweislich das Zollgebiet wieder verlassen haben.⁸⁷⁷ Weiterhin spreche die Tatsache, dass die angedachten Nachfolgevorschriften des MZK die wirtschaftliche Bedeutung der Zollvorgänge besser berücksichtige dafür, dass der ZK hierzu ein anderes Verständnis habe.⁸⁷⁸

ee) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der EuGH befand die Zollschuldentstehung für richtig.⁸⁷⁹ Zunächst lehnt er eine zeitliche oder inhaltliche Differenzierung zwischen den Pflichten, die dem jeweiligen Zollverfahren anhängen, mangels entsprechender Anhaltspunkte in den Verordnungen ab.⁸⁸⁰ Folglich werden durch Art. 204 Abs. 1 ZK alle Pflichten des jeweiligen Zollverfahrens erfasst.⁸⁸¹

Weiterhin beruft sich der Gerichtshof zum einen auf die Gefahr des unverzollten Eingangs in den Wirtschaftskreislauf, welche von Nichtgemeinschaftswaren aus-

875 Siehe Gliederungspunkt B. II. 4. des 3. Teils dieser Arbeit.

876 Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 8.3.2012, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2012:128, Rn. 57.

877 Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 8.3.2012, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2012:128, Rn. 60.

878 Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 8.3.2012, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2012:128, Rn. 61.

879 EuGH, Ur. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), Rn. 48.

880 EuGH, Ur. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), Rn. 38.

881 EuGH, Ur. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), Rn. 39.

geht, die sich in einem abgabenvermeidenden Verfahren im Zollgebiet befinden.⁸⁸² Zum anderen weist der EuGH darauf hin, dass aufgrund der Vorteile der abgabenvermeidenden Verfahren die Verpflichtungen dieser strikt einzuhalten sind und etwaige Verstöße ebenso streng geahndet werden müssen.⁸⁸³ Zudem bestätigt der EuGH erneut den abschließenden Charakter der Ausnahmegvorschrift des Art. 859 ZK-DVO.⁸⁸⁴

Der Gerichtshof urteilt, dass die Zollschuldentstehung im konkreten Fall zu rechtfertigen sei, da es zu einer Nichterfüllung von Pflichten innerhalb eines Verfahrens gekommen sei, das dem Wirtschaftsbeteiligten einen bedingten Vorteil zugestehe.⁸⁸⁵ Dadurch könne die Aussetzung der Zollschulderhebung nicht mehr aufrechterhalten werden, sodass eine Zollschuld zwangsläufig entstehen müsse.⁸⁸⁶ Ausdrücklich vertritt der EuGH in seiner Entscheidung die Ansicht, dass der Zollschuldentstehung kein sanktioneller Charakter anhafte, sondern sie lediglich die Folge der festgestellten Pflichtverletzung im Hinblick auf den angestrebten bedingten wirtschaftlichen Vorteil sei.⁸⁸⁷

ff) Bewertung in der Literatur

Die erhoffte Ablehnung der Entstehung einer nachträglichen Zollschuld durch den EuGH ist ausgeblieben.⁸⁸⁸ Durch das Urteil des EuGH könne eine Zollschuld fortan auch bei nicht (mehr) körperlicher Anwesenheit der Waren im Zollgebiet aufgrund von Pflichtverletzungen entstehen.⁸⁸⁹ Eine Gefahr des Eindringens der

882 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), Rn. 40 in Fortführung der bisherigen Rechtsprechung aus EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road), Rn. 31.

883 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), Rn. 41 in Fortführung der bisherigen Rechtsprechung aus EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 42.

884 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), Rn. 44 in Fortführung der bisherigen Rechtsprechung aus EuGH, Urt. v. 11.11.1999, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke), Rn. 43.

885 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), Rn. 43.

886 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), Rn. 43.

887 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), Rn. 43.

888 Hoffend zum Vorlagebeschluss des BFH noch *Witte*, Zollschuld bei verspäteter Abrechnung der aV?, BFH-Vorlage an den EuGH vom 30.03.2010, AW-Prax 2010, 407 (409).

889 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 295.

Waren in den Wirtschaftskreislauf habe es zwar zu keiner Zeit gegeben, da die Waren das Zollgebiet der Union sogar nachweislich wieder verlassen haben.⁸⁹⁰ Der Gerichtshof habe aber bewusst auf diese Abwägung verzichtet und sich – entgegen des von ihm postulierten Schutzzweckes des Art. 204 ZK – eindeutig gegen eine wirtschaftszollrechtliche Betrachtungsweise gestellt.⁸⁹¹

Vor allem die Auffassung des EuGH, dass die Zollschild im vorliegenden Fall keinen Sanktionscharakter habe, wurde kritisiert und für falsch befunden, stellt sie doch wiederum den Bruch mit dem Wirtschaftszollgedanken unter Beweis. Die Vorschriften des ZK und der ZK-DVO führen damit zu einem absurden Ergebnis, das zur Folge hat, dass auf zollrechtliche nachverfahrensmäßige Verstöße mit einer Zollschildentstehung reagiert wird.⁸⁹² Verstöße gegen die zollrechtlichen Vorschriften sollten nicht mit der Zollschildentstehung bestraft werden, sondern besser mit Sanktionen des Ordnungswidrigkeitenrechts.⁸⁹³ Zudem ziehe das Entstehen der unregelmäßigen Zollschild die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer nach sich und es komme damit unter Umständen faktisch zu einer Doppelbestrafung des Wirtschaftsbeteiligten, die nicht gewollt sein könne.⁸⁹⁴

Andere Stimmen können die erneute deutliche Ablehnung des Wirtschaftszollgedankens nachvollziehen.⁸⁹⁵ Sie stellen sich mit dem EuGH auf eine Linie und begrüßen die strenge und formale Handhabung der Art. 204 ZK i. V. m. Art. 859 ZK-DVO.⁸⁹⁶ Anderenfalls würde der Norm ihr Anwendungsbereich entzogen werden.⁸⁹⁷ Folglich seien Zeitpunkt der Pflichtverletzung und anschließende Wiederausfuhr der Waren unbeachtlich für die Beurteilung des Entstehens der Zollschild.⁸⁹⁸ Lediglich bei den Erlass- und Erstattungsvorschriften könne das Verbringen der Waren aus dem Zollgebiet berücksichtigt werden.⁸⁹⁹ Ein Zollschildsystem, welches bei Pflichtverletzungen nur mit Sanktionsmaßnahmen reagiere,

890 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 295f.

891 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 296.

892 *Witte* in: Witte, Zollkodex, 2013, Art. 204 ZK, Rn. 20.

893 *Lux*, Einführung in den Zollkodex der Union (UZK) – Teil II, ZfZ 2014, 243 (244).

894 *Lux*, ZfZ 2014, 243 (244).

895 *Schulmeister*, Verletzte Abrechnungspflicht bzw. verspätet abgelieferte Bestandsaufzeichnungen, EuGH nimmt Pflichtverletzungen mit der Folge der Zollschildentstehung an, AW-Prax 2013, 87 (88); *Scholz*, 20 Jahre Binnenmarkt – Fortschritt oder Stagnation?, Bericht über den 25. Europäischen Zollrechtstag in Bonn, ZfZ 2013, 206 (209) über *Krüger*.

896 *Schulmeister*, AW-Prax 2013, 87 (88); *Scholz*, ZfZ 2013, 206 (209) über *Krüger*.

897 *Schulmeister*, AW-Prax 2013, 87 (89).

898 *Schulmeister*, AW-Prax 2013, 87 (88); *Scholz*, ZfZ 2013, 206 (209) über *Krüger*.

899 *Scholz*, ZfZ 2013, 206 (209) über *Krüger*.

sei nach dem ZK nicht vorgesehen, sondern Sanktionen könnten lediglich zusätzlich zur Zollsschuld bei Pflichtverletzungen verhängt werden.⁹⁰⁰

gg) Bewertung

Abgesehen von der Auslegung und dem Verständnis der in dieser Entscheidung relevanten zollrechtlichen Vorschriften sind für das Urteil letztlich erneut zolltheoretische Grundüberlegungen zum Wirtschaftszollrecht relevant. Die Tatsache, dass die betreffenden Nichtgemeinschaftswaren nachweislich das Zollgebiet der Union verlassen haben, kann eine Zollschuldentstehung nach dem Wirtschaftszollgedanken nicht rechtfertigen.

Der EuGH kritisiert den Umstand, dass auf nachverfahrensmäßige Verstöße mit einer Zollsschuld reagiert wird, und die damit einhergehende Diskrepanz bzw. Gegenläufigkeit der zollrechtlichen Vorschriften zum Wirtschaftszollgedanken nicht. Vielmehr hält er mit seinem Urteil an seiner bisherigen Rechtsprechungslinie konsequent fest und stützt mit seiner Argumentation die Vorschriften der Verordnungen. Der vom BFH angeführten Ansicht aus der Literatur, dass unter den gegebenen Umständen der Zollsschuld ein Sanktionscharakter zuzuschreiben sei, erteilt der EuGH eine Absage und urteilt diametral.⁹⁰¹

Damit folgt der EuGH in Teilen den Schlussanträgen des Generalanwalts. Ausdrücklich lehnte der Generalanwalt den Wirtschaftszollgedanken ab und beschreibt ihn als mit dem ZK in einigen Fällen unvereinbar.⁹⁰² Dieser ausdrücklichen Ablehnung des Wirtschaftszollgedankens ist der EuGH in seinem Urteil allerdings nicht nachgekommen, sodass es bei der einstigen Feststellung bleiben müsste, dass eine Zollsschuld immer dann entsteht, wenn die Ware in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebiets eintritt.⁹⁰³ Diese vormalige nicht revidierte Fest-

900 *Schulmeister*, AW-Prax 2013, 87 (89).

901 Dies bringt der BFH in seinem anschließenden Urteil ebenfalls zum Ausdruck, indem er davon spricht, dass der EuGH der Rechtsauffassung, dass eine unverhältnismäßige Sanktion vorliege „entgegengetreten“ sei; vgl. BFH, Ur. v. 11.12.2012, VII R 16/09, Rn. 15 (nach juris), ZfZ 2013, 72ff.

902 Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 8.3.2012, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2012:128, Rn. 60.

903 Siehe EuGH, Ur. v. 28.2.1984, Rs. C-294/82, ECLI:EU:C:1984:81 (Einberger), Rn. 18 und EuGH, Ur. v. 6.12.1990, Rs. C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445 (Witzemann), Rn. 18. Diese Haltung des EuGH hat dieser im Urteil EuGH, Ur. v. 29.10.2010, Rs. C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231 (Dansk TL), Rn. 84, 91 sogar noch einmal mit Verweis bekräftigt und zudem auch auf die Erhebung von Verbrauch- und Mehrwertsteuer ausgedehnt. *Schrömbges/Gesinn/Hannl*, Einige Bemerkungen zum Zollschuldrecht des UZK, ZfZ

stellung steht damit allerdings im Widerspruch zur Entscheidung „Döhler Neuenkirchen“. Der Gerichtshof verhält sich dabei auch widersprüchlich zu seinen Entscheidungsgründen aus dem Urteil in der Rechtssache „Dansk TL“⁹⁰⁴. Denn hier hatte der EuGH noch ausgeführt, dass im Bereich der Zoll-, Verbrauchsteuer- und Einfuhrumsatzsteuerentstehung das Merkmal des Eingangs der Nichtgemeinschaftswaren in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft entscheidend sei.⁹⁰⁵ Mit der Annahme, dass das Merkmal des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf für die Entstehung von Zollschulden ausschlaggebend sei, bekräftigte der Gerichtshof wiederum seine Haltung in den Rechtssachen „Wolf“⁹⁰⁶, „Einberger“⁹⁰⁷ und „Witzemann“⁹⁰⁸ und schafft hier Einklang.⁹⁰⁹ Umso erstaunlicher ist es, dass der EuGH in der Entscheidung „Döhler Neuenkirchen“ keinen Bezug zu diesen vormaligen Entscheidungsgründen und Prämissen herstellt.

Insgesamt ist die in der Literatur aufgeführte Kritik am Urteil des EuGH als berechtigt einzustufen. Es erscheint unverständlich und widersprüchlich, dass der EuGH an der Zollschuldentstehung in der besagten Fallkonstellation festhält und einen offensichtlichen sanktionellen Charakter dieser verneint. Festzuhalten ist jedoch, dass die Auswirkungen des Urteils auf die Praxis im Ergebnis einer Abgabe an den Wirtschaftszollgedanken gleichkommen und der wirtschaftliche Charakter der Zollschuld in bestimmten Fallkonstellationen keine Beachtung mehr findet.

b) Entscheidung „Eurogate“ vom 6. September 2012

Im Fall „Eurogate“⁹¹⁰ kommt es zur Zollschuldentstehung trotz nachweislicher Wiederausfuhr von Nichtgemeinschaftswaren im Rahmen des Zolllagerverfahrens. Der Sachverhalt stellt wiederum einen Umstand dar, der erneut offensichtlich nicht mit dem Wirtschaftszollgedanken zu vereinbaren ist, da die Waren sich nicht mehr im Wirtschaftsverkehr des Zollgebietes aufhalten.

2016, 156 (156) sehen in dieser Erklärung sogar das Aufstellen einer Theorie, an welche sich der EuGH jedoch selbst nicht hält.

904 EuGH, Urt. v. 29.10.2010, Rs. C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231 (Dansk TL), ZfZ 2010, 211ff.

905 EuGH, Urt. v. 29.10.2010, Rs. C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231 (Dansk TL), Rn. 84, 91.

906 EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-221/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Wolf), ZfZ 1983, 106f.; siehe Gliederungspunkt B. II. 1. a) des 3. Teils dieser Arbeit.

907 EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Einberger), NStZ 1983, 79ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 1. a) des 3. Teils dieser Arbeit.

908 EuGH, Urt. v. 6.12.1990, Rs. C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445 (Witzemann), ZfZ 1991, 106f.; siehe Gliederungspunkt B. II. 1. c) des 3. Teils dieser Arbeit.

909 EuGH, Urt. v. 29.10.2010, Rs. C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231 (Dansk TL), Rn. 91.

910 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate), ZfZ 2012, 264f.

aa) Sachverhalt

Das Unternehmen Eurogate führte nachweislich Nichtgemeinschaftswaren aus einem bewilligten privaten Zolllager aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft aus, nahm die erforderlichen Anschreibungen in den Bestandsaufzeichnungen jedoch erst verspätet vor.⁹¹¹ Die Zollbehörden setzten sodann eine Zollschuld gem. Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK fest, da das Unternehmen eine Pflicht aus dem Zolllagerverfahren gem. Art. 105 Abs. 1 ZK i.V.m. Art. 529 Abs. 1, 530 Abs. 3 ZK-DVO verletzt habe.⁹¹²

bb) Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 25. November 2010

Das Finanzgericht Hamburg zweifelt an der Entstehung der Zollschuld im konkreten Fall.⁹¹³ Es legte dem EuGH die Frage vor, ob die fehlende Anschreibung in den Bestandsaufzeichnungen zur Entstehung einer Zollschuld gem. Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK führen kann, obwohl die Nichtgemeinschaftswaren mit Beendigung des Zolllagerverfahrens im externen Versandverfahren wieder aus dem Zollgebiet ausgeführt wurden und damit eine neue zollrechtliche Bestimmung erhielten.⁹¹⁴

Seine Zweifel über die Auslegung des Zollschuldentstehungstatbestands begründet das Finanzgericht mit dem Verweis auf Stimmen in der Literatur, die eine Zollschuldentstehung ablehnen und denen zufolge die Ahndung des Verstoßes auf andere Weise zu sanktionieren sei als mit der Entstehung einer Zollschuld.⁹¹⁵ Weiterhin interpretierten die Meinungen in der Literatur den Wortlaut des Art. 204 Abs. 1 ZK dahingehend, dass dieser nur solche Pflichtverletzungen erfasst, die sich nicht aus, sondern während des jeweiligen Zollverfahrens ergeben. Demzufolge könne die versäumte Anschreibung als Pflichtverletzung nach Beendigung des Verfahrens nicht zu einer Zollschuldentstehung nach der Norm führen.⁹¹⁶

911 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate), Rn. 29.

912 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate), Rn. 17-19.

913 FG Hamburg, Vorlagebeschluss v. 25.11.2010, 4 K 285/09, Rn. 18ff. (nach juris).

914 FG Hamburg, Vorlagebeschluss v. 25.11.2010, 4 K 285/09, Leitsatz i.V.m Rn. 12 (nach juris).

915 FG Hamburg, Vorlagebeschluss v. 25.11.2010, 4 K 285/09, Rn. 23 (nach juris).

916 FG Hamburg, Vorlagebeschluss v. 25.11.2010, 4 K 285/09, Rn. 19f. (nach juris); *Witte* in: *Witte, Zollkodex*, 2013, Art. 204 ZK, Rn. 5.

cc) Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen vom 8. März 2012

Der Generalanwalt plädiert für das Entstehen der Zollschuld und verweist in seinen Schlussanträgen auf den Fall „Döhler Neuenkirchen“.⁹¹⁷ Mit Verweis auf selbiges Urteil misst der Generalanwalt dem Entstehen der Zollschuld keinen sanktionellen Charakter zu.⁹¹⁸ Weiterhin schreibe der ZK dem Kriterium der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr oder der tatsächlichen Teilnahme der Waren am Wirtschaftskreislauf bei der Entstehung der Zollschuld keine Bedeutung zu.⁹¹⁹

dd) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der EuGH erachtete die Entstehung der Zollschuld gem. Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK trotz Wiederausfuhr für gerechtfertigt.⁹²⁰ Der Verstoß gegen die Verpflichtung fristgemäße Bestandsaufzeichnungen zu führen, beeinträchtigte die zollamtliche Überwachung und berge letztlich die Gefahr, dass die Waren unverzollt in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingingen.⁹²¹ In Anlehnung an die Entscheidung „Döhler Neuenkirchen“ verweist der Gerichtshof darauf, dass auch nachverfahrensmäßige Pflichten vom Tatbestand des Art. 204 Abs. 1 ZK erfasst werden.⁹²² Erneut bekräftigt der EuGH, dass die Zollschuld keine Sanktion verwaltungs-, steuer- oder strafrechtlicher Natur sei, sondern nur entstehe, weil die Bedingungen für den gewährten Vorteil aus dem Verfahren nicht erfüllt seien und somit eine Aussetzung der Zollschuldentstehung nicht mehr aufrecht erhalten werden könne.⁹²³

ee) Bewertung in der Literatur

Auch das Urteil im Fall „Eurogate“ wurde in der Literatur kontrovers diskutiert. Dies geschah zumeist im Zusammenhang mit der Entscheidung „Döhler Neuenkirchen“. Da die Fälle im Hinblick auf ihren Sachverhalt das gleiche Problem betreffen und auch von Generalanwalt und Gerichtshof so behandelt wurden,

917 Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 8.3.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:131, Rn. 7, 37.

918 Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 8.3.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:131, Rn. 47.

919 Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 8.3.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:131, Rn. 48.

920 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate), Rn. 35.

921 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate), Rn. 27f.

922 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate), Rn. 31.

923 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate), Rn. 32.

kann die Kritik zum Urteil in der Rechtssache „Döhler Neuenkirchen“ auch auf den Fall „Eurogate“ übertragen werden.⁹²⁴

ff) Bewertung

Die zeitgleich ergangene Entscheidung „Eurogate“ folgt dem gleichen Tenor wie das Urteil im Fall „Döhler Neuenkirchen“. Das Kernproblem der Zollschuldentstehung und dessen möglicher Sanktionscharakter sind identisch. Die Tatsache, dass eine Zollschuld für nachweislich wiederausgeführte Nichtgemeinschaftswaren entsteht, kann, entgegen der Auffassung des Gerichtshofs, nur als unverhältnismäßige Sanktion für die Nichteinhaltung der vorgeschriebenen Verpflichtung gewertet werden.

Auch die Auffassung des Generalanwalts, dass eine Zollschuld nach dem ZK nicht in einem wirtschaftlichen Sinne interpretiert werden könne, ist kritikwürdig. Sie verkennt zum einen den historischen Hintergrund des Zollkodex, der die vormaligen Verordnungen zum Zollschuldrecht vereint, die zuvor noch den Wirtschaftszollgedanken in den Erwägungsgründen normierten. Weiterhin verkennt die Auffassung die Systematik des ZK und die Tatsache, dass Vorschriften wie beispielsweise Art. 233 ZK den Wirtschaftszollgedanken ausdrücklich widerspiegeln.⁹²⁵

c) Gesamtbewertung der Entscheidungen und Tendenzen

Durch die beiden Entscheidungen wird deutlich, dass der EuGH die Zollschuld nicht nach dem Wirtschaftszollgedanken betrachten will und sich somit von diesem Konzept abwendet. Die Abkehr vom Wirtschaftszollgedanken ist mit diesen beiden Entscheidungen eindeutig vollzogen und der Gerichtshof schreibt der Zollschuldentstehung, entgegen der eigenen Auffassung, durchaus einen punitiven Charakter zu, indem Waren, die nachweislich aus dem Zollgebiet verbracht wurden, mit einer Zollschuld belegt werden. Diese Haltung steht insbesondere auch im Widerspruch zu den Normen des Internationalen Abkommens zur Vereinfachung der Zollförmlichkeiten des Völkerbundes von 1923. Speziell aus Punkt 6 der Anlage A zu Art. 14 IAVZ und aus Punkt 17 der Anlage D zu Art. 14 IAVZ geht hervor, dass sie mit den Entscheidungen des EuGH unvereinbar sind.⁹²⁶

924 Siehe Gliederungspunkte B. II. 6. a) ff) und gg) des 3. Teils dieser Arbeit; a.A. *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 296f., der vor allem im Hinblick auf die Einfuhrumsatzsteuer hier differenziert.

925 So zu Art. 233 ZK *Fuchs*, ZfZ 2003, 322 (322) und *Focke*, AW-Prax 2011, 22 (25); a.A. *Rüsken*, ZfZ 2007, 202 (204).

926 Siehe Gliederungspunkte A. I. 3. a) bb) und dd) des 3. Teils dieser Arbeit.

Ein weiteres Problem, welches sich aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt, ist, dass die sanktionelle Zollsschuld ebenfalls als Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit aufgefasst werden muss. Hier ergeben sich Folgeprobleme, die den Einklang einer sanktionellen Zollschuldentstehung mit europa- und verfassungsrechtlichen Grundsätzen in Frage stellen.

Die mit den Entscheidungen des EuGH einhergehenden Folgen für das zolltheoretische Verständnis, welches in der Vergangenheit hinter dem Prinzip der Zollschuldentstehung gestanden hat, sind enorm. Mit seiner Rechtsprechung und vor allem mit der Auffassung, dass es zu einer Aussetzung der Zollerhebung im Rahmen der abgabenvermeidenden Zollverfahren kommt, die nur bei ordnungsgemäßem Verfahrensgang aufrecht erhalten wird, wird die Zollschuldentstehung indirekt wieder vom örtlichen Eingang der in das Zollgebiet verbrachten Waren abhängig gemacht. Folglich entsteht sie im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH zunächst grundsätzlich auch für sämtliche in das Zollgebiet verbrachte Waren, sofern nicht etwaige Ausnahmen oder Zollverfahren mit bedingten wirtschaftlichen Vorteilen einschlägig sind. Auf das wirtschaftliche Moment der Zollschuldentstehung wird somit verzichtet und es wird der räumliche Grenzübertritt als Zollschuldentstehungsgrund in den Fokus gerückt. Demzufolge können die Urteile in zolltheoretischer Hinsicht sogar als Tendenz oder bedingte Hinwendung zum Grenzzollsystem gewertet werden.

Spätestens jetzt ist der befürchtete Irrweg des Zollschuldrechts zum Sanktionszollrecht⁹²⁷ eingeschlagen und nicht mehr zu übersehen.

7. (K)ein Einlenken?

Die Rechtsprechung der folgenden Jahre ist mit differenziertem und kritischem Blick zu betrachten. Der EuGH hatte sich in einer Reihe weiterer Entscheidungen mit zollschuldrechtlichen Problematiken und dem etwaigen Entstehen von Zollschulden zu befassen.

a) Entscheidung „Winston“ vom 11. Juli 2013

Die Entscheidung „Winston“⁹²⁸ ist im Hinblick auf zwei Aspekte interessant: Zum einen bezieht sich der EuGH in seinen Entscheidungsgründen auf eine ältere Rechtsprechung, Zum anderen wird erneut die strenge Handhabung der zollrechtlichen Vorschriften deutlich.

927 So Müller-Eiselt, ZfZ 2001, 398 (398) in seinem gleichlautenden Aufsatz.

928 EuGH, Urt. v. 11.7.2013, Rs. C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466 (Winston), ZfZ 2014, 22ff.

aa) Sachverhalt

Sich im Zolllagerverfahren befindliche Schmuckstücke wurden nach einem bewaffneten Raub aus dem Zolllager entwendet. Die französische Zollverwaltung forderte infolgedessen Harry Winston mit entsprechendem Bescheid dazu auf Zollabgaben zu entrichten.⁹²⁹ Hiergegen setzt sich der Betroffene zur Wehr und beruft sich auf den Erlöschensgrund in Art. 206 ZK, der für Zollschuldentstellungen nach Art. 204 Abs. 1 Buchst a ZK eingreift, sofern die Waren nachweislich aufgrund höherer Gewalt unwiederbringlich verloren gegangen sind.⁹³⁰ Der EuGH sollte in seinem Urteil sodann auf Vorabentscheidungsersuchen des vorliegenden Gerichts klären, ob ein Fall der höheren Gewalt i.S.d. Art. 206 ZK vorliegt.⁹³¹

bb) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der Gerichtshof entschied, dass im Falle eines Raubes, bei dem Waren aus einem Zolllager entwendet werden, eine Entziehung der Waren aus der zollamtlichen Überwachung vorliegt und somit eine Zollschuld nach Art. 203 Abs. 1 ZK begründet wird.⁹³² Damit schließt der EuGH gleichzeitig die Anwendung des Art. 206 ZK für den vorliegenden Fall aus, da dieser nur für Fälle der Art. 202 und Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK Geltung hat.⁹³³ Das Vorliegen des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung stützt der EuGH unter Anwendung seiner Definition aus ständiger Rechtsprechung darauf, dass Waren aus einem Nichterhebungsverfahren entwendet wurden, die eigentlich zollpflichtig wären.⁹³⁴

cc) Bewertung

Die Entscheidung des EuGH kann als „richtig wie ernüchternd“⁹³⁵ bewertet werden. Das Urteil macht wiederum deutlich, dass die Zollschuld nach Art. 203 ZK aufgrund der in der früheren Rechtsprechung etablierten Definition des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung in einer Vielzahl von Fällen entstehen kann. Wiederum liegt hier ein Fall vor, in welchem ein Heilungstatbestand dem Wirtschaftsbeteiligten aufgrund der Abgrenzung der Anwendungsbereiche der Art. 203 und 204 ZK nicht zugänglich ist.

929 EuGH, Ur. v. 11.7.2013, Rs. C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466 (Winston), Rn. 14.

930 EuGH, Ur. v. 11.7.2013, Rs. C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466 (Winston), Rn. 18f.

931 EuGH, Ur. v. 11.7.2013, Rs. C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466 (Winston), Rn. 23.

932 EuGH, Ur. v. 11.7.2013, Rs. C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466 (Winston), Rn. 36.

933 EuGH, Ur. v. 11.7.2013, Rs. C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466 (Winston), Rn. 25, 31, 36.

934 EuGH, Ur. v. 11.7.2013, Rs. C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466 (Winston), Rn. 29ff.

935 *Witte*, Raub von Waren aus dem Zolllager, Zur Anwendung des Art. 206 ZK, AW-Prax 2013, 391 (393).

Direkte Erwägungen oder Ansichten des EuGH zum Wirtschaftszollrecht lassen sich aus dem Urteil nicht ableiten. Indes ist beachtlich, dass der EuGH seine vormalige Rechtsprechung aus dem Urteil in der Rechtssache „Magazzini Generali“⁹³⁶ noch immer für anwendbar hält und diese Anwendbarkeit auch ausdrücklich erwähnt.⁹³⁷ Auch wenn der ZK in seinen Erwägungsgründen den Wortlaut des neunten Erwägungsgrundes der vormaligen Richtlinie EWG Nr. 79/623 nicht übernommen habe, so sei die Annahme des EuGH, dass die Ware bei einem Diebstahl in den Wirtschaftskreislauf der Union gelange, noch immer zutreffend.⁹³⁸

Damit bringt der EuGH zum Ausdruck, dass er an dem hinter dem neunten Erwägungsgrund stehenden Gedanken der vormaligen Richtlinie EWG Nr. 79/623 festhält. Dies ist insoweit interessant, als bereits erörtert wurde, dass dieser Erwägungsgrund als wirtschaftszollrechtlich geprägt angesehen werden kann. Das Erlöschen der Zollschuld wurde in diesem Erwägungsgrund von der Vermutung abhängig gemacht, dass die Waren keiner wirtschaftlichen Bestimmung zugeführt wurden, die die Erhebung von Abgaben rechtfertigt. Der EuGH bekräftigt somit erstaunlicherweise Teile seiner Rechtsprechung aus Zeiten, zu denen er noch dem Wirtschaftszollprinzip zu folgen schien.

b) Entscheidung „X BV“ vom 15. Mai 2014

Die Frage nach den Anwendungsbereichen der Art. 203 und 204 ZK musste der EuGH erneut im Fall „X BV“⁹³⁹ klären. Dabei ging es um die Zollschuldentstehung aufgrund eines nicht ordnungsgemäß beendeten externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens.

aa) Sachverhalt

Das Unternehmen X gab eine elektronische Anmeldung ab, um einen Dieselmotor in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren zu überführen.⁹⁴⁰ Der Motor wurde jedoch erst 17 Tage nach Ablauf der festgesetzten Gestellungsfrist bei der Bestimmungsstelle gem. Art. 356 Abs. 1 ZK-DVO gestellt und sodann in das Zollverfahren der aktiven Veredelung überführt.⁹⁴¹ Diese Überführung befand die zuständige Zollstelle für ungültig, da das externe Versandverfahren nicht ordnungsgemäß abgeschlossen worden sei und setzte eine Zollschuld aufgrund des

936 EuGH, Urt. v. 5.10.1983, Rs. C-186 und 187/82, ECLI:EU:C:1983:262 (Magazzini Generali), ZfZ 1984, 41 und Gliederungspunkt B. II. 1. b des 3. Teils dieser Arbeit.

937 EuGH, Urt. v. 11.7.2013, Rs. C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466 (Winston), Rn. 31.

938 EuGH, Urt. v. 11.7.2013, Rs. C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466 (Winston), Rn. 31.

939 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), ZfZ 2014, 221ff.

940 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), Rn. 23.

941 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), Rn. 24.

Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung nach Art. 203 ZK fest.⁹⁴² Der EuGH hatte daraufhin zu entscheiden, ob das Überschreiten der Frist nach Art. 356 Abs. 1 ZK-DVO eine Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK oder nach Art. 204 ZK mit sich bringt, wobei allein Art. 204 ZK einer Heilung nach Art. 859 ZK-DVO zugänglich wäre.⁹⁴³

bb) Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen vom 13. Februar 2014

In seinen Schlussanträgen⁹⁴⁴ spricht sich der Generalanwalt für eine Anwendung des Art. 204 ZK aus.⁹⁴⁵ Der unklare Verbleib der Waren sei nur ein vorübergehender Zustand gewesen.⁹⁴⁶ Zu unterscheiden sei der vorliegende Fall vor allem von jenen Konstellationen, in denen die Gefahr des Eingangs der Waren in den Wirtschaftskreislauf aufgrund eines Diebstahls der Waren bestehe und angenommen wird.⁹⁴⁷ Überdies würde der Heilungstatbestand des Art. 859 Nr. 2 Buchst. c ZK-DVO leer laufen, sofern man Art. 203 ZK zur Anwendung kommen ließe.⁹⁴⁸

cc) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der Gerichtshof befand, dass im Falle der nicht fristgerechten Gestellung in einem externen Versandverfahren eine Zollschuld nach Art. 204 Abs. 1 ZK entsteht.⁹⁴⁹ Ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung i.S.d. Art. 203 ZK liege nicht vor, da trotz des Unbekanntseins des Aufenthaltsortes von mehr als zwei Wochen die Ware dennoch nachweislich nicht ohne Abfertigung in den Wirtschaftskreislauf gelangt ist, sondern verspätet gestellt wurde.⁹⁵⁰ Art. 203 ZK, der gerade vor der Gefahr des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf schützen

942 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), Rn. 24f.

943 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), Rn. 28.

944 Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 13.2.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:84.

945 Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 13.2.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:84, Rn. 25, 47.

946 Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 13.2.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:84, Rn. 42.

947 Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 13.2.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:84, Rn. 39, 43.

948 Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 13.2.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:84, Rn. 46.

949 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), Rn. 45.

950 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), Rn. 35, 37.

solle, sei damit nicht einschlägig.⁹⁵¹ Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK ist nach Auffassung des EuGH hingegen anwendbar, da mit der verspäteten Gestellung der Waren eine Pflicht verletzt worden sei, die sich aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens des externen gemeinschaftlichen Versands ergebe, sofern dieser nicht unter den Voraussetzungen des Art. 859 Nr. 2 Buchst. c ZK-DVO einer Heilung zugänglich ist.⁹⁵²

dd) Bewertung in der Literatur

Das Urteil des Gerichtshofs wird im Hinblick auf das Entstehen einer Zollschuld nach Art. 204 ZK zustimmend aufgefasst, da die Ausgestaltung der Heilungsmöglichkeit in Art. 859 Nr. 2 Buchst. c ZK-DVO sonst ihres Anwendungsbereichs beraubt würde.⁹⁵³ *Schrömbges* und *Lux* werten den Umstand, dass der EuGH im vorliegenden Fall eine Zollschuld nach Art. 204 ZK mit entsprechenden Heilungsmöglichkeiten bejahte, obwohl eine solche nach der bisherigen Rechtsprechung eigentlich nach Art. 203 ZK hätte entstehen müssen, sogar als Rückkehr zum Wirtschaftszollgedanken im Zollschuldrocht.⁹⁵⁴

Fragend werden jedoch der lange Zeitraum des unklaren Verbleibs der Waren mit Hinderung potenzieller zollamtlicher Überwachungsmaßnahmen sowie die Vertretbarkeit der Heilung im konkreten Fall kommentiert.⁹⁵⁵ Aufgrund der sehr speziell formulierten Vorlagefrage und der speziellen Umstände des Falls könne das Urteil jedenfalls keine Allgemeingültigkeit dahingehend erlangen, dass der Zeitpunkt der verspäteten Gestellung grundsätzlich keine Rolle für die Heilung spiele.⁹⁵⁶

ee) Bewertung

Die Entscheidung des Gerichtshofs ist richtig und konsequent. Da es letztlich noch zu einer Gestellung der Waren kam, greift Art. 204 ZK ein und eine Heilung

951 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), Rn. 36, 45.

952 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), Rn. 39-41.

953 *Roth*, Versäumung der Gestellungsfrist als Entziehen aus zollamtlicher Überwachung?, Anmerkung, *ZfZ* 2014, 224 (224); a.A. *Kampf*, Zollschuld bei Fristüberschreitung im Versand, EuGH-Urteil zur Zollschuldentstehung bei Überschreitung der Wiedergestellungsfrist im Versandverfahren, *AW-Prax* 2014, 356 (358).

954 *Schrömbges/Lux*, Neudefinition der umsatzsteuerlichen Einfuhr, *AW-Prax* 2017, 301 (304f.).

955 *Roth*, *ZfZ* 2014, 224 (224f.); *Kampf*, *AW-Prax* 2014, 356 (358f.).

956 *Kampf*, *AW-Prax* 2014, 356 (358f.); *Roth*, *ZfZ* 2014, 224 (225), die für neuere Fälle auch die Frist des Art. 365 ZK-DVO zur Einleitung eines Suchverfahrens als Argument für eine zeitliche Limitierung der Heilung bei einer verspäteten Gestellung im Versandverfahren anführt.

der Zollschuld ist möglich. Wären die Waren nicht mehr gestellt worden, so hätte der EuGH eine nicht heilbare Zollschuld über Art. 203 ZK entstehen lassen. Interessant ist wiederum, dass der EuGH auf die Gefahr des Eingangs von Waren in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft abstellt und diesbezüglich Art. 203 ZK einen Schutzzweck zuschreibt.⁹⁵⁷ Damit schreibt er der zollschuldrechtlichen Norm einen wirtschaftszollrechtlichen Sinn und Zweck zu, den er zuvor eigentlich abgelehnt hat.

Man könnte aus dem Urteil die Schlussfolgerung ziehen, dass ein adäquater Nachweis hinsichtlich des Nichteingangs der Waren in den Wirtschaftskreislauf ausreichend, um das Entstehen der Zollschuld auszuschließen. Ob der EuGH die Intention hatte mit seiner Entscheidung einen solchen allgemeinen Grundsatz aufzustellen, erscheint jedoch fraglich. Jedenfalls ist das Urteil im Hinblick auf die bisherige Rechtsprechungslinie des EuGH nicht ganz eindeutig einzuordnen.

c) Entscheidung „SEK Zollagentur“ vom 12. Juni 2014

Die Entscheidung in der Rechtssache „SEK Zollagentur“⁹⁵⁸ behandelt wiederum einen zollrechtlich relevanten Fehler im Rahmen des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens. Fraglich war hier, ob ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung und damit der Tatbestand des Art. 203 ZK zu bejahen ist.

aa) Sachverhalt

Die SEK Zollagentur meldete Fahrradträger zum externen gemeinschaftlichen Versandverfahren an, welche sich in einem Verwahrungslager befanden. Die Überlassung zum angemeldeten Verfahren erfolgte durch die Zollbehörden noch am gleichen Tag.⁹⁵⁹ Ein von der SEK Zollagentur als zugelassener Versender beauftragter Beförderer sollte die Sendungen zum Empfänger liefern, was jedoch nicht geschah, da der Empfänger feststellte und mitteilte, dass die Fahrradträger nicht in der Sendung enthalten waren.⁹⁶⁰ Es stellte sich auf Anfragen der Zollbehörden heraus, dass sich die Fahrradträger immer noch im Verwahrungslager befanden und dem Beförderer nicht übergeben werden konnten.⁹⁶¹ In einem neu eröffneten Versandverfahren wurden die Fahrradträger schließlich erneut versandt

957 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), Rn. 36; vgl. auch *Kampf*, AW-Prax 2014, 356 (358), der diese Ausführungen des EuGH als ‚Gefährdungsdogma‘ auffasst.

958 EuGH, Urt. v. 12.6.2014, Rs. C-75/13, ECLI:EU:C:2014:1759 (SEK Zollagentur), ZfZ 2014, 278ff.

959 EuGH, Urt. v. 12.6.2014, Rs. C-75/13, ECLI:EU:C:2014:1759 (SEK Zollagentur), Rn. 13f.

960 EuGH, Urt. v. 12.6.2014, Rs. C-75/13, ECLI:EU:C:2014:1759 (SEK Zollagentur), Rn. 15f.

961 EuGH, Urt. v. 12.6.2014, Rs. C-75/13, ECLI:EU:C:2014:1759 (SEK Zollagentur), Rn. 17.

und bei der Bestimmungsstelle ordnungsgemäß in den zollrechtlich freien Verkehr überführt.⁹⁶² Aufgrund der Nichtstellung der Waren im ersten Versandverfahren erhob die Zollbehörde jedoch Einfuhrabgaben von der SEK Zollagentur, da eine Zollschuld nach Art. 203 ZK entstanden sei.⁹⁶³ Die SEK Zollagentur bezweifelte diesen Umstand.⁹⁶⁴ Der EuGH musste in seinem Urteil klären, ob die im Verwahrungslager verbliebenen Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen wurden und ob die SEK Zollagentur Zollschuldnerin geworden war.⁹⁶⁵

bb) Urteil des FG Hessen vom 29. November 2011

In seinem Urteil⁹⁶⁶ stellt das FG Hessen fest, dass die von der SEK Zollagentur geforderte Erstattung der festgesetzten Einfuhrabgaben abzulehnen ist, da nicht nachgewiesen wurde, dass diese nicht gesetzlich geschuldet waren.⁹⁶⁷ Das Gericht ist nicht überzeugt davon, dass vor der Überlassung der Waren zum Versandverfahren eine Zollschuld i.S.v. Art. 203 ZK entstanden ist und sieht für die Verwirklichung des Zollschuldentstehungstatbestands des Entziehens keine Anhaltspunkte.⁹⁶⁸ Insbesondere könne die Umlagerung von Waren innerhalb eines Verwahrungslagers kein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung gem. Art. 203 Abs. 1 ZK darstellen.⁹⁶⁹ Nach Auffassung des FG entstand die Zollschuld somit erst, als die Waren nach Überlassung zum Versandverfahren am Verwahrungsort zurückblieben, ohne dass das Versandverfahren storniert wurde, da bei einer Prüfung seitens der Zollbehörden die Waren nicht hätten aufgefunden werden können.⁹⁷⁰

cc) Vorlagebeschluss des BFH vom 11. Dezember 2012

Aufgrund der Revision der SEK Zollagentur, befasst sich der Bundesfinanzhof mit der Angelegenheit. Mit seinem Vorlagebeschluss⁹⁷¹ setzt dieser das Verfahren aus und legt es dem EuGH zur Vorabentscheidung vor. Der BFH stellt heraus, dass die Anwendung des Art. 203 ZK dazu führen würde, dass die Zollschuld im

962 EuGH, Ur t. v. 12.6.2014, Rs. C-75/13, ECLI:EU:C:2014:1759 (SEK Zollagentur), Rn. 18.

963 EuGH, Ur t. v. 12.6.2014, Rs. C-75/13, ECLI:EU:C:2014:1759 (SEK Zollagentur), Rn. 19.

964 EuGH, Ur t. v. 12.6.2014, Rs. C-75/13, ECLI:EU:C:2014:1759 (SEK Zollagentur), Rn. 20.

965 EuGH, Ur t. v. 12.6.2014, Rs. C-75/13, ECLI:EU:C:2014:1759 (SEK Zollagentur), Rn. 23, 34.

966 FG Hessen, Ur t. v. 29.11.2011, 7 K 1881/19.

967 FG Hessen, Ur t. v. 29.11.2011, 7 K 1881/19, Rn. 25 (nach juris).

968 FG Hessen, Ur t. v. 29.11.2011, 7 K 1881/19, Rn. 26, 38 (nach juris).

969 FG Hessen, Ur t. v. 29.11.2011, 7 K 1881/19, Rn. 32 (nach juris).

970 FG Hessen, Ur t. v. 29.11.2011, 7 K 1881/19, Rn. 38 (nach juris).

971 BFH, Beschluss v. 11.12.2012, VII R 3/12, BFHE 239, 467, ZfZ 2013, 131ff.

vorliegenden Fall nicht aufgrund des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung während der Beförderung im Versandverfahren entstehen würde, sondern weil durch die Abgabe der Versandanmeldung der Anschein einer nicht ordnungsgemäß erfolgten Beförderung erweckt wurde, die tatsächlich jedoch nicht stattfand.⁹⁷² Es würde somit eine Zollschuld für Waren entstehen, die sich die ganze Zeit tatsächlich im Verwahrungslager unter zollamtlicher Überwachung befunden haben.⁹⁷³ Dabei differenziert der BFH den vorliegenden Sachverhalt von jenen in den Urteilen des EuGH in den Rechtssachen „Hamann“⁹⁷⁴ und „British American Tobacco“⁹⁷⁵, da in diesen Fällen die zollamtliche Überwachung zeitweise nicht gewährleistet gewesen sei.⁹⁷⁶

Der BFH sieht den Sachverhalt der SEK Zollagentur vielmehr in einer Linie mit der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „DSV Road“⁹⁷⁷, da in diesem Fall die mit Art. 204 ZK verfolgten Ziele, nämlich das Risiko eines Eingangs der Waren in den Wirtschaftskreislauf und die Gefährdung der finanziellen Interessen der Gemeinschaft, ebenfalls nicht tangiert waren.⁹⁷⁸ Er zieht hier eine Parallele und bekräftigt den Umstand, dass auch bei den nicht in das Versandverfahren übergeführten Waren im vorliegenden Fall zu keiner Zeit eine Gefahr bestanden habe, dass diese unverzollt in den Wirtschaftskreislauf hätten eingehen können.⁹⁷⁹

dd) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der Gerichtshof entschied, dass ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung gem. Art. 203 ZK vorliegt, wenn Waren, die zu einem externen Versandverfahren angemeldet wurden, im Verwahrungslager verbleiben und nicht der Bestimmungsstelle gestellt werden, obwohl dieser die Versandpapiere vorgelegt werden.⁹⁸⁰ Die vorübergehende Verwahrung habe in jenem Moment geendet, in welchem die Waren in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren überführt wurden und damit gem. Art. 50 ZK eine neue zollrechtliche Bestimmung erhalten

972 BFH, Beschluss v. 11.12.2012, VII R 3/12, Rn. 11 (nach juris), BFHE 239, 467 (470).

973 BFH, Beschluss v. 11.12.2012, VII R 3/12, Rn. 13 (nach juris), BFHE 239, 467 (471).

974 EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann), ZfZ 2004, 122f.; siehe auch Gliederungspunkt B. II. 4. des 3. Teils dieser Arbeit.

975 EuGH, Urt. v. 29.4.2004, Rs. C-222/01, ECLI:EU:C:2004:250 (British American Tobacco), ZfZ 2004, 228ff.

976 BFH, Beschluss v. 11.12.2012, VII R 3/12, Rn. 12f. (nach juris), BFHE 239, 467 (471).

977 EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road), ZfZ 2010, 239ff.; siehe auch Gliederungspunkt B. II. 5. c) des 3. Teils dieser Arbeit.

978 BFH, Beschluss v. 11.12.2012, VII R 3/12, Rn. 14 (nach juris), BFHE 239, 467 (471f.).

979 BFH, Beschluss v. 11.12.2012, VII R 3/12, Rn. 15 (nach juris), BFHE 239, 467 (472).

980 EuGH, Urt. v. 12.6.2014, Rs. C-75/13, ECLI:EU:C:2014:1759 (SEK Zollagentur), Rn. 33.

haben. Diese Überführung ist mit Annahme der Anmeldung und durch die Überlassung der Zollbehörden am selben Tag erfolgt.⁹⁸¹ Im Versandverfahren schreibt der EuGH den Versandpapieren eine essentielle Bedeutung für den ordnungsgemäßen Ablauf des Verfahrens zu, welcher gestört wird, wenn Schein und Waren auch nur vorübergehend voneinander entfernt würden.⁹⁸² Mithin qualifiziert er den Umstand, dass Schein und Waren sich an zwei verschiedenen Orten befanden als ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung gem. Art. 203 ZK.⁹⁸³ Weiterhin urteilt der EuGH, dass die SEK Zollagentur als zugelassener Versender Hauptverpflichtete des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens und damit auch Zollschuldnerin geworden ist.⁹⁸⁴

ee) Bewertung in der Literatur

In der Literatur wird, dem BFH folgend, die Vergleichbarkeit des Falles mit dem Urteil in der Rechtssache „DSV Road“ gesehen.⁹⁸⁵ Es wird angebracht, dass eine teleologische Auslegung der zollrechtlichen Vorschriften einer Zollschuldentstehung ohne Waren entgegenstehe.⁹⁸⁶ Eine Trennung von Ware und Versandschein aufgrund versehentlicher Umstände könne somit nicht als Entziehen i.S.d. Art. 203 ZK gewertet werden.⁹⁸⁷ Die Festsetzung einer Zollschuld sei in einem solchen Fall als Sanktionierung aufzufassen.⁹⁸⁸

Allerdings gibt es auch Stimmen, die mit dem EuGH übereinstimmend, die Entstehung der Zollschuld nach Art. 203 ZK für richtig befinden.⁹⁸⁹ Das Abstellen des EuGH auf den Zeitpunkt der Überführung der Waren in das Versandverfahren

981 EuGH, Urt. v. 12.6.2014, Rs. C-75/13, ECLI:EU:C:2014:1759 (SEK Zollagentur), Rn. 25f.

982 EuGH, Urt. v. 12.6.2014, Rs. C-75/13, ECLI:EU:C:2014:1759 (SEK Zollagentur), Rn. 29.

983 EuGH, Urt. v. 12.6.2014, Rs. C-75/13, ECLI:EU:C:2014:1759 (SEK Zollagentur), Rn. 30.

984 EuGH, Urt. v. 12.6.2014, Rs. C-75/13, ECLI:EU:C:2014:1759 (SEK Zollagentur), Rn. 38.

985 So schon zum Vorlagebeschluss des BFH *Witte*, Versand ohne Ware, Entzug einer zum Versandverfahren überlassenen, aber nicht versandten Ware aus der zollamtlichen Überwachung, AW-Prax 2014, 55 (57f.) sowie *Montag/Köthe*, Entzug einer zum Versand angemeldeten, aber nicht versandten Ware aus zollamtlicher Überwachung?, Anmerkung zum BFH Beschluss v. 11.12.2012, VII R 3/12, ZfZ 2013, 219 (222).

986 *Montag/Köthe*, ZfZ 2013, 219 (222).

987 *Montag/Köthe*, ZfZ 2013, 219 (222); zweifelnd auch *Rüsken*, Wann sind Waren dem Zollversand „entzogen“? in: Fischer/Mellinghoff (Hrsg.), Festgabe für Heinrich List zum 100. Geburtstag am 15. März 2015, 2015, S. 183.

988 *Montag/Köthe*, ZfZ 2013, 219 (222).

989 *Roth*, Zollschuldentstehung durch Entziehung aus zollamtlicher Überwachung, Anmerkung, ZfZ 2014, 280 (280); *Kampf*, Entziehen aus Verwahrung oder Versand?, EuGH-Urteil zum Entziehen von Waren aus dem Verwahrungslager nach Anmeldung zum Versandverfahren, AW-Prax 2014, 288 (290), wengleich an der Begründung des Entziehens durch den EuGH Zweifel bestehen.

sei richtig und konsequent, sodass sich die Waren nicht mehr im Verwahrungslager befanden.⁹⁹⁰

ff) Bewertung

Die Bejahung des Entziehens durch den EuGH kann nachvollzogen werden. Allerdings kommt es wieder durch die Anwendung von Art. 203 ZK zu Nachteilen für den Wirtschaftsbeteiligten hinsichtlich der Heilungsmöglichkeiten bei entstandenen Zollschulden. Wiederum ist eine Ware, die nachweislich nicht in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft eingegangen ist, sondern im Verwahrungslager unter zollamtlicher Überwachung verblieb, mit einer Zollschuld belegt worden. Später wurde die Ware sogar ordnungsgemäß in den zollrechtlich freien Verkehr überführt. Hätte Art. 204 ZK Anwendung gefunden, so hätten also gute Chancen auf eine Heilung der Zollschuld nach Art. 859 ZK-DVO bestanden.

Das Urteil ist mithin ein weiterer Beleg für eine Benachteiligung des Wirtschaftsbeteiligten durch als ungerecht empfundene Einzelfallergebnisse, die aufgrund des streng formal angewandten Zollschuldrechts des ZK zustande kommen. Sachgerechtigkeit wird hierdurch nicht erzielt und auch in diesem Fall ist die Zollschuld als eine Sanktion aufzufassen. Dies ist einerseits der strengen und weit gefassten Definition des EuGH zu Art. 203 ZK geschuldet, aber auch der Regelungssystematik des ZK.

d) Entscheidung „DSV Road“ vom 25. Juni 2015

Erneut musste sich der EuGH in der Rechtssache „DSV Road“⁹⁹¹ mit einer Problematik im Rahmen des Versandverfahrens beschäftigen. Dabei kommt es für das Entstehen der Art der Zollschuld maßgeblich darauf an, ob ein Nachweis über die Warenidentität erbracht werden kann.

aa) Sachverhalt

Das dänische Transportunternehmen DSV leitete als Hauptverpflichtete externe gemeinschaftliche Versandverfahren zwischen der Abgangszollstelle im Freihafen von Kopenhagen und der Bestimmungszollstelle in Schweden ein.⁹⁹² In Schweden verweigerte der Empfänger jedoch die Annahme der Waren, sodass DSV die Waren zurück nach Kopenhagen transportierte, ohne diese zu stellen

990 Roth, ZfZ 2014, 280 (280); a.A. Rüsken in: Fischer/Mellinghoff, Festgabe für Heinrich List zum 100. Geburtstag am 15. März 2015, 2015, S. 184.

991 EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road), ZfZ 2015, 211ff.

992 EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road), Rn. 15.

oder die Versanddokumente zu annullieren.⁹⁹³ Nach Angaben von DSV wurden die Waren aus den ersten Versandverfahren zusammen mit in der Zwischenzeit neu eingetroffenen Waren in einem zweiten Versuch erneut in neuen Versandverfahren nach Schweden befördert, welche auch ordnungsgemäß abgeschlossen wurden.⁹⁹⁴ Die Zollbehörden bestritten jedoch, dass die Waren, die bereits Gegenstand der ersten Versandverfahren waren, auch in die zweiten Versandverfahren einbezogen wurden. Sie erließen daraufhin einen Abgabenbescheid im Hinblick auf die ersten beiden unvollständigen Versandverfahren gem. Art. 203 ZK.⁹⁹⁵ Fraglich war vor dem EuGH, nach welchem Tatbestand eine Zollschuld entstanden war und ob gegebenenfalls eine Heilungsmöglichkeit besteht.⁹⁹⁶ Überdies waren die Fragen noch zusätzlich unter zwei Prämissen zu beurteilen: a) In den beiden Versandverfahren wurden nachweislich jeweils dieselben Waren transportiert und b) Es kann nicht nachgewiesen werden, dass in den beiden Versandverfahren jeweils dieselben Waren befördert wurden.⁹⁹⁷

bb) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der EuGH entschied für den Fall, dass nicht nachweisbar ist, dass dieselben Waren in den beiden Versandverfahren transportiert wurden, eine Zollschuld gem. Art. 203 Abs. 1 ZK aufgrund des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung zu bejahen ist.⁹⁹⁸ Mangels nachgewiesener Gestellung der Waren könne die ordnungsgemäße Beendigung des Verfahrens nicht festgestellt werden, sodass ein Entziehen vorliege.⁹⁹⁹ Sofern jedoch nachweislich dieselben Waren befördert wurden, könne kein Entziehen angenommen werden, da die Waren, wenn auch verspätet, schließlich bei der Bestimmungszollstelle gestellt werden und die zollamtliche Überwachung zu keiner Zeit unterbrochen war.¹⁰⁰⁰ Vielmehr entstehe dann eine Zollschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK, weil eine Verpflichtung aus dem Versandverfahren in Form der fristgemäßen Gestellung nicht erfüllt wurde.¹⁰⁰¹ Eine etwaige Heilung könne dann gegebenenfalls über Art. 859 ZK-DVO bei Vorliegen aller Voraussetzungen herbeigeführt werden.¹⁰⁰²

993 EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road), Rn. 16.

994 EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road), Rn. 17.

995 EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road), Rn. 18.

996 EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road), Rn. 19.

997 EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road), Rn. 19.

998 EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road), Rn. 26, 32.

999 EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road), Rn. 26.

1000 EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road), Rn. 27-32.

1001 EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road), Rn. 34-36, 47.

1002 EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road), Rn. 39ff., 47.

cc) Bewertung in der Literatur

Das Urteil des EuGH wird als im Einklang mit seiner bisherigen Rechtsprechungslinie beurteilt.¹⁰⁰³ Große Überraschungen oder neue Ansichten des Gerichtshofs hält es hingegen nicht bereit. Vielmehr stellt es die bisherige Haltung des EuGH unter Beweis und verhält sich dabei auch konsequent zu den anderen Urteilen des Gerichtshofs in diesem Bereich.¹⁰⁰⁴

Kritik wird an der vom EuGH vorgenommenen Differenzierung hinsichtlich des Kriteriums der Warenidentität im ersten und zweiten Versandverfahren geübt.¹⁰⁰⁵ Auf eine solche komme es im Ergebnis nicht an, da die Waren faktisch in die Freizone verbracht wurden und sich hier weiterhin unter zollamtlicher Überwachung befinden, sodass es bei erwiesener und auch bei nicht erwiesener Warenidentität zu einer Zollschuldentstehung nach Art. 204 ZK kommen müsse.¹⁰⁰⁶

dd) Bewertung

Insgesamt ist das Urteil des Gerichtshofs als konsequent zu bewerten. Dabei bleibt es grundsätzlich in einer Linie mit den vorangegangenen Entscheidungen des Gerichtshofs. Die Abgrenzung im Hinblick auf die Nachweisbarkeit der Warenidentität in den beiden Versandverfahren durch den EuGH und die jeweiligen Auswirkungen auf die Zollschuldentstehung erscheinen zumindest fragwürdig.

Im ersten Moment erscheint es zwar nachvollziehbar, dass bei nicht erwiesener Nämlichkeit der Waren im ersten und zweiten Versandverfahren eine Zollschuld nach Art. 203 ZK durch das Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung entstehen soll. Dies hätte zur Folge, dass dem Zollschuldner Heilungsmöglichkeiten verwehrt werden. Die Nachweispflicht ginge dabei zu Lasten des Wirtschaftsbeteiligten, da der Fehler auf seiner Seite liegt. Allerdings ist das Argument *Wittes* nicht von der Hand zu weisen, dass sich, egal welche Waren im zweiten Versandverfahren transportiert werden, die Waren aus dem ersten Versandverfahren in allen Fallkonstellationen wieder (kurz) in der Freizone befinden und damit wieder unter zollamtlicher Überwachung stehen. Gleichzeitig wird deutlich, dass es an dieser Stelle zu Problemen oder Schwierigkeiten bei der Führung eines adäquaten Nachweises kommen könnte.

1003 *Deimel*, Wegen Abnahmeverweigerung gescheitertes Versandverfahren, Anmerkung, *ZfZ* 2015, 215 (215).

1004 *Deimel*, *ZfZ* 2015, 215 (215).

1005 *Witte*, Zoll und EUSt im Versandverfahren, EuGH zu Art. 203 ZK und 204 ZK und Vorsteuerabzug der EUSt, *AW-Prax* 2015, 302 (305f.).

1006 *Witte*, *AW-Prax* 2015, 302 (306).

Folgt man dieser Argumentation ist die Annahme der Zollschuldentstehung nach Art. 204 ZK bei erwiesener oder nicht erwiesener Nämlichkeit der betreffenden Waren in den beiden Versandverfahren konsequent. Die längere Phase der Un auffindbarkeit ist für den EuGH nicht entscheidend, da die Waren letztlich nachweislich nicht in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft eingegangen, sondern noch vorhanden sind. Somit kann es zur Anwendung des Heilungstatbestands kommen. Die Entscheidung zeigt somit, dass die Differenzierung zwischen Art. 203 ZK und Art. 204 ZK nach wie vor in zollschuldrechtlichen Sachverhalten eine entscheidende Rolle spielen kann.

In Bezug auf die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs ist anzumerken, dass nach Parallelen zu vergangenen Entscheidungen gesucht werden könnte. Dem beugt der EuGH insoweit vor, indem er selbst auf wesentliche Unterschiede hinsichtlich der Sachverhalte zum Urteil „DSV Road“ vom 15.7.2010¹⁰⁰⁷ aufmerksam macht, in welchem der Gerichtshof entschieden hatte, dass keine Zollschuld für die niemals im ersten Versandverfahren transportierten Waren entstanden ist.¹⁰⁰⁸ Damit wird erneut deutlich, dass dieses wirtschaftszollfreundlich erscheinende Urteil einen speziellen Fall darstellt, da nachweislich gar keine Waren befördert wurden. Mit dem Hinweis der Differenzierbarkeit distanziert sich der EuGH zugleich davon aus der Rechtssache „DSV Road“ vom 15.7.2010 allgemein geltende Schlüsse oder Grundsätze, die auf andere Sachverhaltskonstellationen übertragbar wären, zu ziehen.

Das Urteil steht weiterhin im Einklang mit der Rechtssache „X BV“¹⁰⁰⁹. Denn auch hier entschied der EuGH, dass eine Zollschuld wegen Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung nicht zu rechtfertigen sei, da die Waren, trotz einer langen Phase der Nichtauffindbarkeit, nachweislich nicht in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft eingegangen sind.¹⁰¹⁰ Wiederum führt der EuGH damit den nicht erfolgten Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf als Begründung für die Entstehung der Zollschuld nach Art. 204 ZK an. Über Art. 859 Nr. 2 ZK-DVO kann es schließlich zu einer Heilung und somit auch zur Vermeidung der Abgaben kommen. Dies stellt im Sinne des Wirtschaftszollrechts ein zufriedenstellendes Ergebnis dar. Dennoch ist festzuhalten, dass der EuGH den Gedanken des Wirtschaftszolls nach wie vor nicht als entscheidendes Kriterium für das Entstehen von Zollschulden ansieht.

1007 EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road), ZfZ 2010, 239ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 5. c) des 3. Teils dieser Arbeit.

1008 EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road), Rn. 37f.

1009 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), ZfZ 2014, 221ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 7. b) des 3. Teils dieser Arbeit.

1010 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), Rn. 35, 37.

e) Entscheidung „B & S Global Transit Center“ vom 29. Oktober 2015

Auch in der Rechtssache „B & S Global Transit Center“¹⁰¹¹ stand erneut in Frage, ob Art. 203 ZK oder Art. 204 ZK der Zollschuldentstehung tatbestandlich zugrunde liegen. Von Bedeutung ist in diesem Fall auch, dass die Waren das Zollgebiet der Union nachweislich wieder verlassen haben. Mit dieser Entscheidung hält der EuGH an seinen alten Grundsätzen fest.

aa) Sachverhalt

Das Logistikunternehmen B & S meldete als Hauptverpflichtete Lebensmittel zu externen gemeinschaftlichen Versandverfahren an, die zu den in den Anmeldungen genannten Bestimmungszollstellen transportiert werden sollten.¹⁰¹² Diesen wurden die Waren jedoch weder gestellt noch wurden ihnen entsprechende Versandpapiere vorgelegt.¹⁰¹³ Die von B & S vorgelegten Handelspapiere und Bestätigungen, aus denen hervorging, dass die Waren das Zollgebiet verlassen hatten, erkannten die Zollbehörde nicht an, weshalb die Versandverfahren als nicht ordnungsgemäß beendet eingestuft und Zollschulden nach Art. 203 ZK festgesetzt wurden.¹⁰¹⁴ Der EuGH musste sodann entscheiden, ob eine Zollschuld nicht nach Art. 203 ZK entstanden, sondern vielmehr der Tatbestand des Art. 204 ZK einschlägig ist, wenn die Gestellungspflicht im externen Versandverfahren verletzt wurde, die Waren nachweislich das Zollgebiet wieder verlassen haben und keine Dokumente in Form von Zollpapieren gem. Art. 365 Abs. 3 oder Art. 366 Abs. 2 und 3 ZK-DVO vorgelegt werden können.¹⁰¹⁵

1011 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), ZfZ 2016, 96ff.

1012 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 13.

1013 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 15f.

1014 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 15.

1015 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 22.

bb) Schlussanträge des Generalanwalts Szpunar vom 16. Juli 2015

Generalanwalt Szpunar beurteilt die vorliegende Rechtssache als Präzedenzfall, die es dem Gerichtshof ermögliche seine Rechtsprechung im zollschuldrechtlichen Bereich zu präzisieren.¹⁰¹⁶ Er vertritt das Entstehen der Zollschuld nach Art. 203 ZK aufgrund des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung.¹⁰¹⁷ Vor allem die fehlende Gestellung beim Ausgang der Waren sowie die nicht vorhandene Möglichkeit die Waren Zollkontrollen zu unterziehen, werden als Begründung für diese Haltung angeführt.¹⁰¹⁸ Der Umstand, dass sich die Waren nachweislich nicht mehr im Zollgebiet aufhalten, könne an dieser Tatsache nichts ändern.¹⁰¹⁹

Unterschiede zeigt der Generalanwalt zum Sachverhalt aus der Entscheidung „X BV“¹⁰²⁰ auf und macht deutlich, dass Art. 203 ZK nicht die tatsächliche Gefahr des Eintritts in den Wirtschaftskreislauf voraussetze, um Anwendung finden zu können.¹⁰²¹ Eine Auffassung, die die Anwendung von Art. 203 ZK ausschließt, sofern keine Gefahr mehr besteht, dass die betreffenden Waren in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebietes eingehen, sei abzulehnen.¹⁰²²

cc) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der EuGH entschied, dass im vorliegenden Fall, in dem Waren in einem Versandverfahren nicht ordnungsgemäß bei der Bestimmungsstelle gestellt wurden, eine Zollschuld aufgrund des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung nach Art. 203 ZK entsteht, wenn die Waren das Zollgebiet wieder verlassen haben

-
- 1016 Schlussanträge des Generalanwalts Maciej Szpunar v. 16.7.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:500, Rn. 1.
- 1017 Schlussanträge des Generalanwalts Maciej Szpunar v. 16.7.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:500, Rn. 35.
- 1018 Schlussanträge des Generalanwalts Maciej Szpunar v. 16.7.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:500, Rn. 26.
- 1019 Schlussanträge des Generalanwalts Maciej Szpunar v. 16.7.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:500, Rn. 27f.
- 1020 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), ZfZ 2014, 221ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 7. b) des 3. Teils dieser Arbeit.
- 1021 Schlussanträge des Generalanwalts Maciej Szpunar v. 16.7.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:500, Rn. 30.
- 1022 Schlussanträge des Generalanwalts Maciej Szpunar v. 16.7.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:500, Rn. 31; siehe auch Schlussanträge des Generalanwalts Antonio Tizzano v. 12.6.2003, Rs. C-337/01, EU:C:2003:344, Rn. 48ff., in denen diese Auffassung in ähnlicher Weise bereits erfolglos vertreten wird.

und der Verfahrensinhaber im Sinne der Art. 365, 366 ZK-DVO keine ausreichenden Dokumente vorlegen kann.¹⁰²³ Eine Heilung im Rahmen des Art. 204 ZK schließt der Gerichtshof infolge der nicht gegebenen Anwendbarkeit der Norm somit aus.¹⁰²⁴

Die Begründung der Anwendbarkeit des Art. 203 ZK leitet der EuGH aus den Grundsätzen seiner bisherigen Rechtsprechung ab.¹⁰²⁵ In Übereinstimmung mit dem Generalanwalt sieht er die Gestellungspflicht im Versandverfahren als entscheidend für die Einhaltung der zollamtlichen Überwachung und die ordnungsgemäße Durchführung des Verfahrens an.¹⁰²⁶ Die Nichtbeachtung dieser Pflicht führe folglich dazu, dass die Zollbehörden an vorgesehenen Zollkontrollen gehindert würden und keine Feststellung über den Status des Verfahrens treffen könnten, zumal auch die Voraussetzungen der Art. 365, 366 ZK-DVO nicht vorliegen.¹⁰²⁷

Weiterhin macht der EuGH darauf aufmerksam, dass das Verlassen des Zollgebietes auf die Zollschuldentstehung keinen Einfluss haben könne, da die Waren bereits vor ihrem Ausgang aus dem Zollgebiet durch die Nichtgestellung der zollamtlichen Überwachung entzogen wurden.¹⁰²⁸ In Fortsetzung seiner Rechtsprechung aus der Entscheidung „Hamann“¹⁰²⁹ urteilt der EuGH, dass ein Verbringen aus dem Zollgebiet nicht gegen ein Entstehen der Zollschuld aufgrund des Tatbestands des Art. 203 ZK spreche.¹⁰³⁰ Im Einklang mit der Rechtsprechung aus der Entscheidung „SEK Zollagentur“¹⁰³¹ führe andererseits auch die ordnungsgemäße Überführung in den Wirtschaftskreislauf der Europäischen Union nicht

1023 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 30, 40.

1024 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 41.

1025 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 25ff.

1026 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 31.

1027 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 32.

1028 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 33.

1029 EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann); siehe auch Gliederungspunkt B. II. 4. des 3. Teils dieser Arbeit.

1030 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 34f.

1031 EuGH, Urt. v. 12.6.2014, Rs. C-75/13, ECLI:EU:C:2014:1759 (SEK Zollagentur); siehe auch Gliederungspunkt B. II. 7. c) des 3. Teils dieser Arbeit.

dazu, dass eine Zollschuld aufgrund des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung nicht entstehen könne.¹⁰³² Weiterhin lehnt der Gerichtshof eine Parallelität zum Urteil in der Rechtssache „X BV“¹⁰³³ ab und lässt auch das Argument nicht gelten, dass von den Waren keine Gefahr mehr für einen unrechtmäßigen Eingang in den Wirtschaftskreislauf ausgehe.¹⁰³⁴ Ein allgemeiner Grundsatz, dass ein Nachweis über den nicht erfolgten Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union ausreiche, um eine Zollschuldentstehung auszuschließen, lasse sich nicht aus dem Urteil „X BV“ ableiten und gelte auch für den vorliegenden Fall nicht.¹⁰³⁵

dd) Bewertung in der Literatur

Die Entscheidung des EuGH wird als Fortführung seiner sehr strengen Auffassung hinsichtlich der Anwendung des Art. 203 ZK aufgefasst.¹⁰³⁶ Die formale Anwendung der zollschuldrechtlichen Vorschriften führe in der Praxis dazu, dass Wirtschaftsbeteiligte im Hinblick auf die Förmlichkeiten der Verfahren sehr sorgfältig sein müssten.¹⁰³⁷ Der wirtschaftszollrechtlichen Ansicht, dass der nachgewiesene Nichteingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf der EU eine Zollschuldentstehung nicht rechtfertige, erteilt der EuGH mit seinem Urteil eine deutliche Absage.¹⁰³⁸ Deshalb wird in der Literatur die Entscheidung des EuGH auch als „Warnung den sogenannten Wirtschaftszollgedanken überzustrapazieren“¹⁰³⁹ verstanden.

ee) Bewertung

Der EuGH folgt in seinem Urteil den Schlussanträgen des Generalanwalts und bekräftigt damit seine bisherige Rechtsprechung. Auffallend ist, dass der Ge-

1032 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 35.

1033 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV); siehe Gliederungspunkt B. II. 7. b) des 3. Teils dieser Arbeit.

1034 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 37f.

1035 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 39.

1036 *Traub*, Zollschuldentstehung im Versandverfahren, EuGH zur Entstehung einer Zollschuld durch Entziehen der Ware bei nicht ordnungsgemäßer Beendigung des Versandverfahrens, AW-Prax 2016, 142 (143).

1037 *Traub*, AW-Prax 2016, 142 (144).

1038 *Traub*, AW-Prax 2016, 142 (144).

1039 So bezeichnet in ZfZ 2016, 96 (96).

richtshof die Anwendbarkeit des Art. 203 ZK nahezu ausnahmslos aus seiner bisherigen Rechtsprechung herleitet und begründet.¹⁰⁴⁰ Vor allem der Bezug auf das Urteil „Hamann“ verdeutlicht, dass der EuGH an seiner Auffassung festhält und die zollschuldrechtlichen Normen nicht anders auslegen oder verstehen will. Erneut bekräftigt der EuGH, dass der wirtschaftliche Charakter der Einfuhrabgaben nicht gegen die Entstehung der Zollschuld für Waren spreche, die nachweislich wieder aus dem Zollgebiet ausgeführt wurden, da der Wirtschaftsbeteiligte unter gewissen Umständen von Art. 239 ZK in Form von Erlass und Erstattung Gebrauch machen könne.¹⁰⁴¹ Damit bekräftigt er erneut seinen damaligen Standpunkt und bleibt bei seiner wirtschaftsunfreundlichen Auslegung der zollschuldrechtlichen Normen. Ebenfalls unterstreicht er damit seine Ablehnung des Wirtschaftszollsystems.¹⁰⁴²

Deutlich widerspricht der Gerichtshof ferner der Auffassung, dass sein vormaliges Urteil in der Rechtssache „X BV“ einen Grundsatz aufstellt, dass eine Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK ausgeschlossen ist, wenn es nachweislich zu keinem Eintritt der Waren ohne zollrechtliche Abfertigung in den Wirtschaftskreislauf gekommen ist.¹⁰⁴³ Auch dies zeigt sehr klar, dass der EuGH bei seiner strengen Rechtsprechungslinie bleibt und wirtschaftszollrechtliche Standpunkte ablehnt.

Insgesamt macht der Tenor des Urteils deutlich, dass wiederum eine Zollschuld für Waren entstehen konnte, die nachweislich nicht in den Wirtschaftskreislauf der Europäischen Union eingegangen sind. Dies verdeutlicht erneut die durch den EuGH angewandte formale und wortlautgetreue Strenge bei der Betrachtung der Zollschuldentstehung. Im vorliegenden Fall erscheint dies aufgrund des Nachweises des Verlassens des Zollgebietes sehr fragwürdig. Anders würde es sich hingegen verhalten, wenn eine Gestellung der Waren nicht erfolgt ist und zudem das Schicksal der Waren letztlich unbekannt bleibt.¹⁰⁴⁴ Auch wenn der EuGH seine

1040 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 25ff., 35f.

1041 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 36 in Fortführung der Rechtsprechung aus EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann), Rn. 34.

1042 Siehe hierzu auch Gliederungspunkte B. II. 4. und B. II. 6. des 3. Teils dieser Arbeit.

1043 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 19, 37ff.

1044 So in EuGH, Urt. v. 20.1.2005, Rs. C-300/03, ECLI:EU:C:2005:43 (Honeywell Aerospace), Rn. 12, 20; dazu ausführlich *Olbrich*, Die Zollschuld bei „bloßer“ Nichtgestellung im Versandverfahren, Zugleich Anmerkung zu dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs

Rechtsprechung aus den Urteilen „Döhler Neuenkirchen“ und „Eurogate“ nicht erneut explizit aufgreift, so kommt der Zollschild auch in diesem Fall wieder faktisch die Rolle einer Sanktion zu.

f) Gesamtbewertung der Entscheidungen und Tendenzen

Die im Anschluss an die in der Literatur kritisch betrachteten Urteile „Döhler Neuenkirchen“ und „Eurogate“ ergangene Rechtsprechung des EuGH hat vergleichsweise wenig Aufsehen erregt. Vielleicht ist dies dem Umstand geschuldet, dass die vom EuGH eingeschlagene Sanktionenrechtsprechung hinsichtlich der Entstehung von Zollschulden als mittlerweile gefestigt angesehen und hingenommen wurde. Dennoch sind die Entscheidungen nicht weniger frag- und kritikwürdig. Der EuGH bleibt zwar prinzipiell bei seiner strengen Anwendung der zollschuldrechtlichen Normen. Eine weitere ausdrückliche Bekräftigung des sanktionellen Charakters der Zollschild erfolgt allerdings nicht.

Stellenweise entsteht der Eindruck, dass der EuGH eine Wende in seiner Rechtsprechung vollzieht.¹⁰⁴⁵ Allerdings ist dieser Eindruck vor dem Hintergrund der sehr speziellen Sachverhaltskonstellationen, die sich wesentlich von vormaligen Rechtssachen unterscheiden, zu relativieren. Zumindest kann eine eindeutige Rückkehr zum Wirtschaftszollgedanken durch den EuGH im Zollschildrecht nicht zweifellos belegt werden. Denn die Problematik um die Auslegung der zollschuldrechtlichen Vorschriften ist nicht entfallen. Vor allem das Problem der Abgrenzung der Geltungsbereiche der Art. 203 und 204 ZK ist nach wie vor präsent und führt teils zu zweifelhaften Ergebnissen. Das zeigt vor allem die Entscheidung in der Rechtssache „B & S Global Transit Center“ sehr deutlich.

Auffallend ist jedoch, dass die Entscheidungen „Döhler Neuenkirchen“ und „Eurogate“ vom EuGH nicht mehr in dessen darauffolgender Rechtsprechung aufgegriffen oder zitiert werden. Vielmehr entsteht der Eindruck, dass sie zur Seite geschoben und nicht mehr erwähnt werden sollen. Dies kann Zufall sein, oder aber auch dahingehend interpretiert werden, dass der EuGH seine Haltung zur Zollschild als Sanktion nicht weiter fortsetzen und bekräftigen will. Allerdings sind auch keine gegenteiligen Aussagen des Gerichtshofs ersichtlich, sodass auch diese Rechtsprechung bis auf Weiteres Fortbestand haben dürfte. Von einem Einlenken seitens des EuGH in Bezug auf seine wirtschaftszollrechtlich abgewandte und wirtschaftsunfreundliche zollschuldrechtliche Rechtsprechung kann somit

im Fall *Honeywell*, ZfZ 2006, 116 (116ff.) und *Stiehle*, Zollschildentstehung und -erhebung im Versandverfahren, EuGH Urteil vom 20. Januar 2005, AW-Prax 2005, 258 (258f.).

1045 So wohl auch *Schrömbges*, EUST bei Gefahr einer Einfuhr?, AW-Prax 2018, 166 (167).

insgesamt nicht die Rede sein. Der Zollschuld kommt somit in bestimmten Situationen die Rolle einer Sanktion zu.

8. Zollschuld vs. Einfuhrumsatzsteuer

Neue Erkenntnisse zum Wirtschaftszollgedanken und der Behandlung der Zollschuld in diesem Kontext lassen sich in den letzten Jahren schließlich aus einem Vergleich der EuGH-Rechtsprechung zur Behandlung der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer ziehen. In den verbundenen Rechtssachen „Eurogate Distribution“ und „DHL Hub Leipzig“ sowie im Fall „Wallenborn Transports“ kommt der Gerichtshof zu bemerkenswerten Ergebnissen.

a) Entscheidung „Eurogate Distribution“ und „DHL Hub Leipzig“ vom 2. Juni 2016

In den verbundenen Rechtssachen „Eurogate Distribution“¹⁰⁴⁶ und „DHL Hub Leipzig“¹⁰⁴⁷ sind die zollschuldrechtlichen Fragen bereits geklärt. Allerdings stellt sich in beiden Fällen die Frage nach dem Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld.

aa) Sachverhalte

Das Unternehmen Eurogate nahm als Lagerhalterin Nichtgemeinschaftswaren in ihrem bewilligten Zolllager auf, welche nach einiger Zeit wieder in Länder außerhalb des europäischen Zollgebietes versandt wurden.¹⁰⁴⁸ Hierbei stellte sich heraus, dass es bei den zu führenden Bestandsaufzeichnungen zu zeitlichen Verzögerungen gekommen war, sodass die Zollbehörden einen Bescheid über Zoll und Einfuhrumsatzsteuer erließen.¹⁰⁴⁹ In seinem Urteil „Eurogate Distribution“¹⁰⁵⁰ entschied der Gerichtshof bereits, dass eine Zollschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK auch dann entstehen kann, wenn die Waren das Zollgebiet

1046 EuGH, Urt. v. 2.6.2016, Rs. C-226/14, ECLI:EU:C:2016:405 (Eurogate Distribution GmbH), UR 2016, 557ff.

1047 EuGH, Urt. v. 2.6.2016, Rs. C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 (DHL Hub Leipzig GmbH), UR 2016, 557ff.

1048 EuGH, Urt. v. 2.6.2016, Rs. C-226/14 und C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 (Eurogate Distribution GmbH, DHL Hub Leipzig GmbH), Rn. 36f.

1049 EuGH, Urt. v. 2.6.2016, Rs. C-226/14 und C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 (Eurogate Distribution GmbH, DHL Hub Leipzig GmbH), Rn. 38f.

1050 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate), ZfZ 2012, 264f.; siehe auch Gliederungspunkt B. II. 6. b) des 3. Teils dieser Arbeit.

nachweislich wieder verlassen haben.¹⁰⁵¹ Das Unternehmen bezweifelt nun jedoch, dass die Voraussetzungen hinsichtlich des Entstehens der Einfuhrumsatzsteuer vorliegen, da die Waren nachweislich nicht in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen waren.¹⁰⁵²

Ähnlich verhält es sich im Fall des Unternehmens DHL Leipzig, das es versäumte Nichtgemeinschaftswaren, die im externen Versandverfahren befördert wurden, zu stellen, ehe sie in ein Drittland befördert wurden.¹⁰⁵³ Das Unternehmen forderte die Erstattung der im Abgabenbescheid festgesetzten Einfuhrumsatzsteuer, da die betreffenden Waren nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangen waren.¹⁰⁵⁴

Dem EuGH oblag es unter anderem nun zu entscheiden, ob die Tatbestandsvoraussetzungen für das Entstehen einer Einfuhrumsatzsteuer vorlagen bzw., ob es im Widerspruch steht eine solche für Nichtgemeinschaftswaren zu erheben, die wieder ausgeführt wurden, für die jedoch eine Zollschuld entstanden ist.¹⁰⁵⁵

bb) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der EuGH verneint in seinem Urteil die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer für Fälle, in denen Nichtgemeinschaftswaren unter zollamtlicher Überwachung nachweislich wieder aus dem Zollgebiet der Union ausgeführt worden sind, selbst wenn für sie eine Zollschuld aufgrund einer Pflichtverletzung nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK entstanden ist.¹⁰⁵⁶ Bis zur Wiederausfuhr unterlagen die Waren zweifelsfrei der zollamtlichen Überwachung, sodass nach Ansicht des Gerichtshofs keine Gefahr bestand, dass die Waren aufgrund des zur Zollschuld führenden Umstands in den Wirtschaftskreislauf gelangt sind und einem Verbrauch zugeführt wurden, der das Entstehen der Einfuhrumsatzsteuer ausgelöst hätte.¹⁰⁵⁷

1051 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate), Rn. 35.

1052 EuGH, Urt. v. 2.6.2016, Rs. C-226/14 und C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 (Eurogate Distribution GmbH, DHL Hub Leipzig GmbH), Rn. 44.

1053 EuGH, Urt. v. 2.6.2016, Rs. C-226/14 und C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 (Eurogate Distribution GmbH, DHL Hub Leipzig GmbH), Rn. 49.

1054 EuGH, Urt. v. 2.6.2016, Rs. C-226/14 und C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 (Eurogate Distribution GmbH, DHL Hub Leipzig GmbH), Rn. 52, 54.

1055 EuGH, Urt. v. 2.6.2016, Rs. C-226/14 und C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 (Eurogate Distribution GmbH, DHL Hub Leipzig GmbH), Rn. 48, 57.

1056 EuGH, Urt. v. 2.6.2016, Rs. C-226/14 und C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 (Eurogate Distribution GmbH, DHL Hub Leipzig GmbH), Rn. 71.

1057 EuGH, Urt. v. 2.6.2016, Rs. C-226/14 und C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 (Eurogate Distribution GmbH, DHL Hub Leipzig GmbH), Rn. 65f.

cc) Bewertung in der Literatur

Das Urteil des EuGH findet in der Literatur Beachtung. Es wird als Überraschung, Sensation und als ein neues Kapitel im Bereich Zoll- und Mehrwertsteuerrecht charakterisiert.¹⁰⁵⁸ Denn es beendet die bislang angenommene (uneingeschränkte) Konnexität¹⁰⁵⁹ von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer.¹⁰⁶⁰ Damit kommt es bei einer Zollsschuldentstehung infolge eines Verstoßes gegen die zollrechtlichen Normen nicht mehr automatisch zu einer fiktiven Einfuhr der Waren, die dann die Einfuhrumsatzsteuerschuld nach sich zieht.¹⁰⁶¹ Vielmehr ist nun das Freiverkehrserfordernis, also der tatsächliche Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer relevant.¹⁰⁶² Das Kriterium des potenziellen Verbrauchs der Waren bei Eingang in den Wirtschaftskreislauf wird dabei insgesamt begrüßt, da hierdurch zumindest dem doppelten Bestrafungscharakter der Zollsuld durch das Nichtentstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld entgegen gewirkt wird.¹⁰⁶³ Damit entfällt insbesondere für Logistikunternehmen, die

1058 *Scheller*, Anmerkung zum EuGH, Urt. v. 2.6.2016 – Rs. C-226/14 und C-228/14 – Eurrogate Distribution GmbH und DHL Hub Leipzig GmbH, UR 2016, 564 (564); *Schrömbges/Lux/Hannl*, Keine „Automatik“ mehr zwischen Zoll- und EUST-Schuld, AW-Prax 2016, 328 (328, 330).

1059 So z.B. noch *Witte* in: *Witte* (Hrsg.), *Zollkodex*, 2013, Art. 4 ZK, Rn. 2 zum Begriff „Einfuhrumsatzsteuer“; *Wäger* in: *Dorsch* (Hrsg.), *Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs*, Altkommentierung ZK, Loseblatt, Art. 201 ZK, Rn. 17 [Stand: September 2011].

1060 *Wolffgang*, UR 2017, 845 (850); *Schrömbges/Lux/Hannl*, AW-Prax 2016, 328 (329f.), die noch einmal deutlich auf die Unterschiede dieser beiden Abgaben eingehen.

1061 *Wolffgang*, UR 2017, 845 (850).

1062 *Schrömbges/Lux/Hannl*, AW-Prax 2016, 328 (330, 333). So auch schon *Schrömbges*, Einfuhrumsatzsteuer ohne Einfuhr?, Zugleich eine Besprechung des EuGH-Urteils vom 29.4.2010, C-230/08, *ZfZ* 2010, 313 (315, 317) und *Schrömbges*, Zoll/Umsatzsteuer, FG Hamburg zur Entstehung einer EUST bei Unregelmäßigkeiten nach Art. 204 ZK, AW-Prax 2014, 219 (219), der sich bereits hier klar gegen eine rechtlich-fiktive Begründung der Einfuhrumsatzsteuer durch den zollrechtlichen Pflichtverstoß ausspricht, sofern keine entsprechende Regelung vorliegt. Ähnlich argumentierend *Reiche*, Zollrechtliche Pflichtverletzung und EUST, Finanzgericht Hamburg zur EUST-Entstehung bei unregelmäßigen Zollschulden, AW-Prax 2011, 83 (85f.) mit Kritik am Urt. des FG Hamburg v. 25.11.2010, 4 K 283/09; a.A. im Ergebnis *Summersberger* in: *Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger*, *Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem*, 2014, S. 279ff., der sich mit dem Wirtschaftszollprinzip und dem Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf kritisch auseinandersetzt.

1063 *Wolffgang*, UR 2017, 845 (852). Auf die Verstärkung des Sanktionscharakters der Zollsuld durch die Erhebung der EUST verwiesen u.a. auch schon *Schrömbges*, AW-Prax 2014, 219 (220) und *Lux*, EuGH zu Unterschieden zwischen der Zoll- und der Verbrauchsteuerschuld, Kann bei Verstößen gegen zollrechtliche Ordnungsvorschriften von der Erhebung einer Verbrauchsteuer abgesehen werden?, AW-Prax 2012, 305 (308).

zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt sind,¹⁰⁶⁴ die Einfuhrumsatzsteuer. Sie wurde in diesen Fällen noch als Sanktion und Strafzoll eingestuft.¹⁰⁶⁵ Das Urteil habe die Absicht zumindest im Bereich der Einfuhrumsatzsteuer dem Wirtschaftszollgedanken wieder mehr Geltung zu verschaffen.¹⁰⁶⁶

dd) Bewertung

Das Urteil des EuGH hat zur Folge, dass eine Differenzierung zwischen den Abgaben Zoll und Einfuhrumsatzsteuer stattfinden muss. Dies ist bemerkenswert, da in der Praxis diese beiden Abgaben grundsätzlich zusammen erhoben werden und dies über entsprechende rechtliche Verweise auf nationaler Ebene angelegt ist.¹⁰⁶⁷ Im Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache „X BV“¹⁰⁶⁸ hatte dieser noch, entgegen der Auffassung des Generalanwalts,¹⁰⁶⁹ geurteilt, dass sich die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer nach der Zollschuldentstehung richtet, selbst wenn die Ware nicht in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft eintritt.¹⁰⁷⁰ An dieser Stelle wurde die uneingeschränkte Konnexität zwischen Zoll und Einfuhrumsatzsteuer noch bejaht.

Für das Entstehen der Einfuhrumsatzsteuer gilt jedoch das Prinzip des Eingangs in den europäischen Wirtschaftskreislauf.¹⁰⁷¹ Ähnliches hatte der EuGH bereits

1064 Siehe hierzu EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road), Rn. 51 sowie UR 2015, 838ff. mit Anmerkung *Scheller*.

1065 So *Scheller*, UR 2016, 564 (565).

1066 *Scheller*, UR 2016, 564 (567).

1067 Vgl. den dynamischen Verweis auf die zollrechtlichen Vorschriften in § 21 UStG, mit dem der deutsche Gesetzgeber bestimmte Befugnisse aus der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU Nr. L 347/40 (MwStSystRL) umsetzt; *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 11 [Stand: März 2001]; *Wolffgang* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Einführung, Rn. 2, 26 [Stand: Oktober 2019]; *Müller-Eiselt* in: Reiß/Kraeusel/Langer (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz, Loseblatt, § 21 UStG, Rn. 11f. [Stand: August 2003]; *Möller*, Zollrecht und Einfuhrumsatzsteuer, AW-Prax 1998, 193 (195f.).

1068 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), ZfZ 2014, 221ff.

1069 Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 13.2.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:84, Rn. 68, 74.

1070 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), Rn. 55.

1071 *Möllenhoff*, Ad Legendum 3/2016, 263 (265); *Schrömbges*, ZfZ 2010, 313 (313); a.A. bzw. zweifelnd hierzu wohl *Summersberger* in: Achatz/Summersberger/Tumpel, Umsatzsteuer und Zoll, 2013, S. 29ff.; *Bieber* in: Achatz/Summersberger/Tumpel, Umsatzsteuer und Zoll, 2013, S. 50, 55.

im Kontext von Zoll, Einfuhrumsatz- und Verbrauchsteuer schon einmal angesprochen.¹⁰⁷² Leider hielt er sich im Bereich des Zollschuldrechts nicht an diese Ansicht.¹⁰⁷³ Anders als bei der Entstehung der Zollschuld stimmt der EuGH im Bereich der Einfuhrumsatzsteuer diesem Prinzip jedoch nun zu.

Interessant ist das Urteil vor allem im Hinblick darauf, dass der EuGH die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer für dieselben Waren ablehnt, für welche er jedoch die Zollschuld annimmt. Seine Begründung ist der Nichteingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebietes und damit ein eigentlich wirtschaftszollrechtliches Argument. Folglich lehnt der EuGH die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld mit jenen Argumenten ab, die er bei der Bejahung der Zollschuldentstehung nicht gelten lässt. Dies ist paradox und führt dazu, dass Zoll und Einfuhrumsatzsteuer in gewissen Konstellationen, nämlich in jenen, in denen das Zollschuldrecht nicht mit dem Wirtschaftszollgedanken vereinbar ist, fortan auseinanderfallen. Es stellt sich die Frage, warum der Gerichtshof die Einfuhrumsatzsteuer weniger streng als die Zollabgaben behandelt. Ein Grund hierfür ist nicht ersichtlich. Ebenfalls erscheint es nicht logisch, warum ein und derselbe Vorgang im Rahmen der Abgabenerhebung unterschiedlich bewertet und behandelt wird.

Gleichzeitig wird aus dem Urteil deutlich, dass der EuGH an seiner bisherigen Rechtsprechung hinsichtlich der Entstehung der Zollschuld festhält, da er diese noch einmal explizit aufführt und nicht in Frage stellt. Folglich entsteht eine Situation, die nicht mehr nachvollziehen lässt, warum der Gerichtshof zu unterschiedlichen Ergebnissen kommt. Letztlich sollte das Freiverkehrserfordernis, d.h. das tatsächliche Eingehen der Waren in den Wirtschaftskreislauf, als Realakt auch im Zollrecht entscheidend sein und nicht rechtlich-fiktiv erfüllt werden können. Das Urteil kann insgesamt als ein sowohl für die Zollbehörden als auch für die Wirtschaftsbeteiligten schwieriges und zweifelhaftes Ergebnis bewertet werden, da es nicht vollends logische Bruchstellen zwischen Zoll und Umsatzsteuer zu Tage fördert.

1072 Anmerkung: Im Kontext von Einfuhrumsatzsteuer, Verbrauchsteuer und Zoll hatte der EuGH schon in seiner Entscheidung EuGH, Urt. v. 29.10.2010, Rs. C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231 (Dansk TL), Rn. 84, 91 auf die Ähnlichkeit dieser Abgabenarten hingewiesen und festgestellt, dass ihre Entstehung vom Verbringen der Waren in die Gemeinschaft und ihrem anschließenden Eingang in den Wirtschaftskreislauf abhängt. Hier ließ der Gerichtshof Zoll und Verbrauchsteuer zur kohärenten Auslegung des Rechts gemeinsam erlöschen.

1073 Vgl. hierzu etwa EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen) und EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate).

b) Entscheidung „Wallenborn Transports“ vom 1. Juni 2017

Auch in der Entscheidung „Wallenborn Transports“¹⁰⁷⁴ hatte sich der EuGH mit der Frage des Entstehens der Einfuhrumsatzsteuer zu befassen. Dabei ist in diesem Fall auf zollschuldrechtlicher Seite der Tatbestand des Art. 203 ZK einschlägig und durch den Gerichtshof festgestellt.¹⁰⁷⁵

aa) Sachverhalt

Das Unternehmen Wallenborn lieferte als Beförderer Waren in einem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren zum Hamburger Freihafen.¹⁰⁷⁶ Die Waren wurden vor Ort unter Entfernung des Zollverschlusses entladen, waren jedoch der Bestimmungszollstelle nicht ordnungsgemäß gestellt worden.¹⁰⁷⁷ In der Freizone selbst wurden die Waren weder in den zollrechtlich freien Verkehr überführt, noch verbraucht oder verwendet.¹⁰⁷⁸ Sie wurden vielmehr in ein Zolllagerverfahren überführt und nach Russland ausgeführt.¹⁰⁷⁹

Infolgedessen setzten die Zollbehörden einen Bescheid über Zollabgaben und Einfuhrumsatzsteuer fest.¹⁰⁸⁰ Wallenborn erkannte die Entstehung der Zollschuld gem. Art. 203 ZK an, weigerte sich jedoch die Einfuhrumsatzsteuer aufgrund dieses Tatbestands zu begleichen, da die Freizone, in welcher sich die Waren befanden, nicht zum Inland gehört und somit kein steuerbarer Umsatz vorgelegen habe.¹⁰⁸¹ Ein Entstehen von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer zu verschiedenen Zeitpunkten oder aufgrund verschiedener Tatbestände sei indes nicht möglich.¹⁰⁸² Der

1074 EuGH, Urt. v. 1.6.2017, Rs. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports), ZfZ 2017, 238ff.

1075 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), Rn. 34.

1076 EuGH, Urt. v. 1.6.2017, Rs. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports), Rn. 30, 32.

1077 EuGH, Urt. v. 1.6.2017, Rs. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports), Rn. 32.

1078 EuGH, Urt. v. 1.6.2017, Rs. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports), Rn. 32.

1079 EuGH, Urt. v. 1.6.2017, Rs. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports), Rn. 33.

1080 EuGH, Urt. v. 1.6.2017, Rs. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports), Rn. 34.

1081 EuGH, Urt. v. 1.6.2017, Rs. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports), Rn. 36.

1082 EuGH, Urt. v. 1.6.2017, Rs. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports), Rn. 37.

Gerichtshof hatte unter anderem zu entscheiden, ob bei der Entziehung von Waren aus der zollamtlichen Überwachung innerhalb einer Freizone auch die Einfuhrumsatzsteuer entsteht.¹⁰⁸³

bb) Rechtliche Würdigung durch den EuGH

Der Gerichtshof kommt zu der Entscheidung, dass bei einem Entziehen von Waren aus der zollamtlichen Überwachung innerhalb einer Freizone weder der Tatbestand noch der Anspruch auf die Einfuhrumsatzsteuer bestehen, wenn die Waren nachweislich nicht in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen sind.¹⁰⁸⁴ Der EuGH stellt zunächst fest, dass Waren, die sich in einer Freizone befinden, nicht als eingeführt anzusehen sind und somit auch grundsätzlich für diese keine Einfuhrumsatzsteuer entstehen kann.¹⁰⁸⁵ Weiterhin ist im vorliegenden Fall durch den Gerichtshof bereits geklärt worden, dass eine Zollschuld nach Art. 203 ZK entstanden ist.¹⁰⁸⁶ Grundsätzlich sei es jedoch möglich, dass neben der Zollschuld auch eine Einfuhrumsatzsteuerschuld basierend auf Art. 203 ZK entstehen könne, wenn durch das Entziehen anzunehmen sei, dass die Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union eingehen und es zu einem Verbrauch dieser komme.¹⁰⁸⁷ Allerdings könne im vorliegenden Fall eindeutig bejaht werden, dass die Waren nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangen sind, sodass konsequenterweise auch keine Einfuhrumsatzsteuer entstehe.¹⁰⁸⁸

Auch die Anwendung von Art. 204 ZK für den alleinigen Zweck der Rechtfertigung der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer verneint der EuGH.¹⁰⁸⁹ Dabei verweist er auf die in ständiger Rechtsprechung anerkannte Subsidiarität des Art. 204

1083 EuGH, Urt. v. 1.6.2017, Rs. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports), Rn. 47.

1084 EuGH, Urt. v. 1.6.2017, Rs. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports), Rn. 57.

1085 EuGH, Urt. v. 1.6.2017, Rs. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports), Rn. 45.

1086 EuGH, Urt. v. 1.6.2017, Rs. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports), Rn. 50 mit Verweis auf EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), Rn. 34.

1087 EuGH, Urt. v. 1.6.2017, Rs. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports), Rn. 54 mit Verweis auf EuGH, Urt. v. 2.6.2016, Rs. C-226/14 und C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 (Eurogate Distribution GmbH, DHL Hub Leipzig GmbH), Rn. 65.

1088 EuGH, Urt. v. 2.6.2016, Rs. C-226/14 und C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 (Eurogate Distribution GmbH, DHL Hub Leipzig GmbH), Rn. 55f.

1089 EuGH, Urt. v. 1.6.2017, Rs. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports), Rn. 63.

ZK gegenüber Art. 203 ZK, die auch nicht durchbrochen werden kann, damit die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer gerechtfertigt wird.¹⁰⁹⁰

cc) Bewertung in der Literatur

Das Urteil des Gerichtshofs wird in einer Linie mit der Entscheidung in den verbundenen Rechtssachen „Eurogate Distribution“ und „DHL Hub Leipzig“ gesehen.¹⁰⁹¹ Es wird als „revolutionär“ eingestuft.¹⁰⁹² Auch hier kommt es zu einem Bruch zwischen der Entstehung von Zoll- und Umsatzsteuerschulden.¹⁰⁹³ Infolgedessen spiele die Rechtsgrundlage der Zollschild bei der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld keine Rolle mehr.¹⁰⁹⁴

Es wird begrüßt, dass der Nachweis, dass die Waren nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangen sind, zu einem Nichtentstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld führt.¹⁰⁹⁵ Dies entspreche letztlich auch dem Telos der Einfuhrumsatzsteuer als Verbrauchsteuer und ihren Entstehungstatbeständen.¹⁰⁹⁶ Nicht ganz klar ist jedoch, ob der Gerichtshof mit seinem Urteil die Einfuhr im umsatzsteuerrechtlichen Sinne bereits grundlegend neu definiert hat.¹⁰⁹⁷

dd) Bewertung

Im Einklang mit den Rechtssachen „Eurogate Distribution GmbH“ und „DHL Hub Leipzig GmbH“ urteilt der EuGH auch für Fälle, in denen eine Zollschild nach Art. 203 ZK entstanden ist, dass eine Einfuhrumsatzsteuerschuld nicht entsteht, wenn die Waren nachweislich nicht in den Wirtschaftskreislauf des europäischen Zollgebietes eingegangen sind. Damit urteilt der Gerichtshof für die Zollschildentstehungstatbestände der Art. 203 und 204 ZK zwar gleich. Das Problem, welches sich bereits in der Rechtssache C-226/14 und C-228/14 ergeben hat, ist jedoch nach wie vor vorhanden: Für die Nichtentstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld lässt der EuGH den Eingang in den Wirtschaftskreislauf als entscheidendes Moment für eine etwaige Schuldentstehung gelten, was er jedoch bei der Zollschildentstehung verneint. Es kommt somit dazu, dass aufgrund derselben zollschuldrechtlichen Norm zum einen die Zollschild begründet und zum anderen

1090 EuGH, Urt. v. 1.6.2017, Rs. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports), Rn. 61f.

1091 *Wolffgang*, UR 2017, 845 (851); *Schrömbges/Lux*, AW-Prax 2017, 301 (301).

1092 *Schrömbges/Lux*, AW-Prax 2017, 301 (303).

1093 *Scheller*, UR 2016, 564 (565).

1094 *Schrömbges/Lux*, AW-Prax 2017, 301 (301).

1095 *Wolffgang*, UR 2017, 845 (851).

1096 *Wolffgang*, UR 2017, 845 (851).

1097 Bejahend hierzu *Schrömbges/Lux*, AW-Prax 2017, 301 (303).

die Einfuhrumsatzsteuerschuld abgelehnt wird. Die Gründe hierfür sind nicht ersichtlich, was zur Folge hat, dass dieser Umstand die Rechtsprechung des EuGH uneinheitlich erscheinen lässt.

9. Zwischenergebnis

Die Untersuchung ausgewählter zollschuldrechtlicher Urteile des EuGH in Bezug auf dessen Haltung zu wirtschaftszollrechtlichen Gedanken zeigt eine Entwicklung der Rechtsprechung, die eine Abkehr des Gerichtshofs vom Gedanken des Wirtschaftszolls, trotz andauernder Kritik, verdeutlicht. Stand die zollschuldrechtliche Rechtsprechung des EuGH in ihren Anfängen noch im Einklang mit diesem theoretischen Konzept¹⁰⁹⁸, so vollzog sich im Laufe der Jahre ein Wandel¹⁰⁹⁹ einhergehend mit einer strengen Auslegung der zollschuldrechtlichen Vorschriften des ZK¹¹⁰⁰, die vermehrt Fragen hinsichtlich der Ausrichtung des Zollschuldrechts aufwirft. Im Präzedenzfall „Hamann“ kommt es dann zu einem eindeutigen Bruch mit diesem theoretischen Ansatz.¹¹⁰¹ Die darauf folgenden Urteile stehen mit diesem Bruch in einer Linie und können als zunehmend wirtschafts(zoll)unfreundlich charakterisiert werden.¹¹⁰² Die Urteile „Eurogate Distribution GmbH“ und „Döhler Neuenkirchen“ können schließlich als Höhepunkt der wirtschaftszollabgewandten Rechtsprechung des Gerichtshofs gewertet werden, da der EuGH in diesen der Zollschuld sogar die Rolle einer Sanktion zuspricht.¹¹⁰³ Seitdem kam es zu keinem Einlenken des Gerichtshofs bezüglich dieses Standpunktes und dessen Rechtsprechung wurde vielmehr gefestigt.¹¹⁰⁴ Interessant und bemerkenswert sind indes die jüngsten Urteile des EuGH zur Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld. Sie knüpfen den Entstehungstatbestand der Einfuhrumsatzsteuer an den Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebietes und damit an ein Moment, welches im Einklang mit wirtschaftszollrechtlichen Argumenten steht.¹¹⁰⁵ Dennoch bleibt der EuGH hinsichtlich der Zollschuldentstehung bei seinem alten Standpunkt, sodass die Entstehung der Zollschuld im europäischen Zollrecht nach der Rechtsprechung in bestimmten Fällen ein Sanktionsmittel ist.

1098 Siehe Gliederungspunkt B. II. 1. des 3. Teils dieser Arbeit.

1099 Siehe Gliederungspunkt B. II. 2. des 3. Teils dieser Arbeit

1100 Siehe Gliederungspunkt B. II. 3. des 3. Teils dieser Arbeit.

1101 Siehe Gliederungspunkt B. II. 4. des 3. Teils dieser Arbeit.

1102 Siehe Gliederungspunkt B. II. 5. des 3. Teils dieser Arbeit.

1103 Siehe Gliederungspunkt B. II. 6. des 3. Teils dieser Arbeit.

1104 Siehe Gliederungspunkt B. II. 7. des 3. Teils dieser Arbeit.

1105 Siehe Gliederungspunkt B. II. 8. des 3. Teils dieser Arbeit.

Festzuhalten ist auch, dass die Rechtsprechung in der Literatur vielfach zu Kontroversen geführt hat und die Urteile teils sehr kritisch diskutiert wurden. Zentral war in diesem Kontext immer wieder die Auslegung und das Verständnis der zollschuldrechtlichen Normen. Richtig ist wohl, dass über den Wortlaut hinaus auf den Wortsinn abgestellt werden muss.¹¹⁰⁶ Allerdings hat die Betrachtung der Urteile gezeigt, dass Sinn und Zweck der Normen im Detail sehr umstritten sind und von verschiedenen Seiten argumentativ beleuchtet und gestützt werden können.

Ob und wenn ja, welche Zielsetzung der EuGH mit seiner zunehmend wirtschaftsunfreundlichen und sanktionellen Rechtsprechungslinie verfolgt, ist unklar. In der Literatur wird von einer durch die Rechtsprechung geförderten Mutation oder Verschärfung des Zollschuldrechts zu einem Sanktionsrecht¹¹⁰⁷ gesprochen und von einem Irrweg des europäischen Zollschuldrechts¹¹⁰⁸. Über die Intentionen, die hinter den Entscheidungen stehen, kann an dieser Stelle nur gemutmaßt werden.

Einerseits könnte der EuGH mit seinen fortwährenden Entscheidungen dem Wirtschaftszollrecht eine Absage erteilen wollen. Dafür könnte sprechen, dass das Konzept des Wirtschaftszolls primär ein zolltheoretisches Konzept darstellt, das möglicherweise aus Sicht des Gerichtshofs vor allem in der deutschen Tradition verortet wird, mithin also nicht dem Verständnis des europäischen Zollrechts entspricht. Dies ist auch in den Schlussanträgen des Generalanwalts einige Male angeklungen.¹¹⁰⁹ Weiterhin bekennt sich der ZK auch nicht ausdrücklich zu diesem Konzept, was seine Vorgänger noch deutlicher taten, sodass der EuGH seine Haltung unter Umständen hierdurch bestätigt sieht. Warum das Konzept des Wirtschaftszolls aus Sicht des EuGH nicht im europäischen Zollrecht berücksichtigt werden sollte, ist damit allerdings nicht erklärt, zumal die Herleitung dieser zolltheoretischen Ansicht nicht nur auf nationales Recht gestützt werden kann.¹¹¹⁰

1106 So der eindringliche Appell von *Anton*, *ZfZ* 2003, 153 (155) und *Fuchs*, *ZfZ* 2003, 322 (323).

1107 In diesem Sinne *Witte*, *Es ist soweit – Der Unionszollkodex ist verabschiedet*, *AW-Prax* 2013, 299 (299); *Wolffgang*, *AW-Prax* 2009, 73 (73); *Müller-Eiselt* in: *Gellert*, 40 Jahre Zollunion in Europa, 2008, S. 32.

1108 *Müller-Eiselt*, *ZfZ* 2001, 398 (398).

1109 Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 8.3.2012, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2012:128, Rn. 60 mit Verweis auf Fn. 26; Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 8.3.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:131, Rn. 48 mit Verweis auf Fn. 12; Schlussanträge des Generalanwalts Antonio Tizzano v. 12.6.2003, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2003:344, Rn. 50.

1110 Siehe Gliederungspunkt A. I. 3. des 3. Teils dieser Arbeit.

Andererseits erscheint es vor dem Hintergrund der anfänglichen Rechtsprechung des Gerichtshofs zu diesem Thema unverständlich, warum der EuGH seine vormals befürworteten zolltheoretischen Grundüberlegungen aufgibt und das offenbar mangelhafte Zollscheidensystem des ZK immer wieder durch seine Entscheidungen stützt. Zwar ist es richtig, dass sich der ZK nicht ausdrücklich zum Wirtschaftszoll bekennt, aber aus dessen Historie, Systematik und Telos kann ein Bekenntnis zum Wirtschaftszoll durchaus abgeleitet werden. Das Verhalten des EuGH könnte unter Umständen auch als Versuch gesehen werden, die bestehende Unsicherheit in dieser Frage zu überwinden und den Gesetzgeber aufgrund der durch die Urteile in Praxis und Literatur hervorgerufenen Reaktionen zum Handeln und zu einer Reform der zollschuldrechtlichen Vorschriften zu bewegen. Denn für die im Gesetz angelegten Schwächen des Zollscheidensrechts ist der EuGH nicht verantwortlich.¹¹¹¹ Allerdings hätte der Gerichtshof eine solche Aufforderung auch direkter an den Gesetzgeber richten können.

Weiterhin ist zu beobachten, dass der EuGH seine Rechtsprechung grundsätzlich nicht revidiert oder zurückholt. Eine ausdrückliche Änderung der bisherigen Spruchpraxis ist bisher nie erfolgt. Vielmehr entscheidet er einfach anders oder schlägt eine neue Rechtsprechungslinie ein, ohne auf die alte noch Bezug zu nehmen. Dies mag an verschiedenen rechtlich-technischen Aspekten liegen, die im Zusammenhang mit den Entscheidungen des EuGH zu bedenken sind:

Der EuGH entscheidet zum einen in den ihm zur Vorabentscheidung vorgelegten Rechtsfragen nur punktuell und abstrakt, sodass möglicherweise nicht immer alle rechtlichen Zusammenhänge oder Systematiken in einem Rechtsfeld erfasst werden.¹¹¹² Damit stellen die Urteile des Gerichtshofs oftmals Einzelfallentscheidungen dar, wodurch es auch im Zollscheidensrecht der EU zu ambivalenten oder unausgewogenen Entscheidungen gekommen ist.¹¹¹³

Zum anderen ist in diesem Kontext auch zu beachten, dass die Kammern des EuGH nicht immer gleich besetzt sind bzw. dass unterschiedliche Kammern über zollschuldrechtliche Sachverhalte geurteilt haben und auch die Generalanwälte wechseln. Dies kann unter Umständen zu einem gewissen Grad eigentlich zu vermeidende Uneinheitlichkeiten oder Richtungswechsel in der Rechtsprechung erklären.

1111 So *Müller-Eiselt* in: Gellert, 40 Jahre Zollunion in Europa, 2008, S. 36.

1112 So *Müller-Eiselt*, Probleme bei der Umsetzung der jüngeren EuGH-Rechtsprechung zum Zollscheidensrecht, *ZfZ* 2006, 218 (219).

1113 *Müller-Eiselt*, *ZfZ* 2006, 218 (218, 221).

Dennoch wäre eine deutlichere Abkehr oder Revidierung von bisherigen Ansichten seitens des Gerichtshofs wünschenswert, sofern sie keine Geltung mehr haben. Im Hinblick auf den Wirtschaftszollgedanken kann man solche Veränderungen im Verlauf der Rechtsprechung des EuGH immer nur erahnen oder zwischen den Zeilen lesen. Beispielsweise finden die Rechtssachen „Döhler Neuenkirchen“ und „Eurogate“ in den nachfolgenden Urteilen des Gerichtshofs keine Erwähnung mehr. Auch könnte die Rechtsprechung zur Einfuhrumsatzsteuer einen Richtungswechsel andeuten oder vorbereiten. Denn hier führt der EuGH Gedanken an, die eigentlich einen wirtschaftszollrechtlichen Charakter haben und schon bei den entsprechenden Urteilen zur Zollschuld hätten behandelt werden sollen.

Insgesamt kann damit die Haltung des EuGH zum Wirtschaftszollgedanken nicht abschließend und eindeutig geklärt werden. Eine ausdrückliche Absage hat der Gerichtshof, im Gegensatz zum Generalanwalt, diesem zolltheoretischen Konzept nicht erteilt. Aus seiner Rechtsprechung lässt sich eine solche jedoch ableiten. Fest steht, dass der Gesetzgeber auf die fortwährende sanktionelle Rechtsprechung des EuGH und die sich daraus ergebenden Probleme bereits bei der Erstellung des MZK versucht hat zu reagieren.¹¹¹⁴ Dieser kam jedoch nie zur Anwendung und wurde schließlich durch den UZK überholt. Inwiefern die zollschuldrechtlichen Entstehungs- und Erlöschensstatbestände unter dem UZK das Konzept des Wirtschaftszollgedankens verfolgen und ob die bisherige Rechtsprechung des EuGH mit dem Inkrafttreten der neuen zollrechtlichen Verordnungen der Vergangenheit angehört, wird Inhalt der folgenden Teile dieser Arbeit sein.¹¹¹⁵

III. Lediglich ein deutsches Phänomen?

Im Kontext der Bedeutung des Wirtschaftszollgedankens für das europäische Zollrecht taucht an der ein oder anderen Stelle die Ansicht auf, dass die Auseinandersetzung mit diesem Gedanken ausschließlich ein deutsches Phänomen und Problem sei.¹¹¹⁶ Unterstrichen wird dies durch die Tatsache, dass ein Großteil der gerichtlichen Vorlagen an den EuGH zu dieser Thematik auf deutschen Fällen

1114 Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 8.3.2012, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2012:128, Rn. 61 mit dem Hinweis darauf, dass sich die Rechtslage im MZK bereits geändert habe.

1115 Siehe 4.-6. Teil dieser Arbeit.

1116 In diesem Sinne *Anton*, *ZfZ* 2003, 153 (153ff.); *Fuchs*, *ZfZ* 2003, 322 (322); *Fuchs*, *ZfZ* 2004, 38 (41).

beruht. Der Gedanke des Wirtschaftszolls könnte folglich eine deutsche Erfindung sein, die so nicht im europäischen Zollrecht angelegt und zu finden ist.¹¹¹⁷ Das europäische materielle Zollrecht gebe keine Anhaltspunkte, dass es dem Wirtschaftszollgedanken folge.¹¹¹⁸

Dieser Auffassung ist aus verschiedenen Gründen zu widersprechen. Zwar erscheint es richtig, dass sich die deutsche Rechtsprechung, insbesondere der Zollsenat des BFH¹¹¹⁹, und die deutsche zollrechtliche Literatur in der Vergangenheit vermehrt und ausführlicher mit der Thematik des Wirtschaftszolls im Kontext des europäischen Zollrechts auseinandergesetzt haben als es beispielsweise in anderen Mitgliedstaaten der EU der Fall war.

Allerdings darf nicht außer Acht gelassen werden, dass in den Anfängen die europäischen zollrechtlichen Regelungen den Wirtschaftszollgedanken, wenn auch nicht wörtlich definiert, berücksichtigten und auch der EuGH diesen Gedanken anfangs noch in seiner Rechtsprechung adressiert hat. Diese beiden angeführten Argumente gehen eindeutig auf den Willen und die Intention der europäischen Gemeinschaften und ihrer Organe zurück und sind nicht ausschließlich durch das deutsche Verständnis geprägt. Zwar mag in diesem Zusammenhang entgegengehalten werden, dass sich die deutschen Ansichten zum Wirtschaftszoll in diesem Stadium des europäischen Zollrechts durchgesetzt haben. Allerdings ist dies nicht aus den Vorschriften und den EuGH-Entscheidungen ersichtlich oder belegbar.

Zudem ist auf die historische Entwicklung und die Ursprünge des Wirtschaftszollgedankens hinzuweisen: Sieht man von den frühen historischen Herleitungen ab, so kann dennoch festgestellt werden, dass sowohl auf internationaler Ebene als auch in den verschiedenen europäischen Zollordnungen vor der Existenz der gemeinschaftsrechtlichen Zollregelungen das Konzept des Wirtschaftszolls bereits durch die Etablierung der Zollverfahren angelegt wurde und eine Rolle

1117 Vgl. in diesem Sinne auch Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 8.3.2012, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2012:128, Rn. 60 mit Verweis auf Fn. 26; Schlussanträge des Generalanwalts Niilo Jääskinen v. 8.3.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:131, Rn. 48 mit Verweis auf Fn. 12; Schlussanträge des Generalanwalts Antonio Tizzano v. 12.6.2003, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2003:344, Rn. 50. Auch durch den EuGH wird diese Sichtweise indirekt vermittelt, vgl. EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate), Rn. 23.

1118 *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 301; *Möller/Retemeyer* in: Adick/Bülte, Fiskalstrafrecht, 2015, Rn. 1. Vgl. auch *Summersberger* in: Achatz/Summersberger/Tumpel, Umsatzsteuer und Zoll, 2013, S. 31, der eine primär- oder sekundärrechtliche Abbildung des Wirtschaftszollgedankens, die diesen als zwingendes Erfordernis ausgestaltet, auf europäischer Ebene verneint.

1119 Vgl. hierzu vor allem *Landry*, ZfZ 2008, 221 (224ff.).

spielte. Der Sinn und Zweck dieser Verfahren dient der Umsetzung des Wirtschaftszollgedankens.¹¹²⁰

Damit geht das Konzept des Wirtschaftszolls auf ein sehr viel breiteres theoretisches Fundament zurück als es von den Kritikern angenommen wird. Die erste ausführliche zolltheoretische Konkretisierung dieses Konzepts geht zwar auf den im deutschsprachigen Raum publizierenden *Karl Lamp* zurück. Dieser hat das Konzept jedoch nicht erfunden. Vielmehr hat er es weiterentwickelt und erfasst, was bereits seit vielen Jahren als ungeschriebene Annahme und nach dem Sinn und Zweck der verfahrenstechnischen Abläufe in den Zollordnungen vieler Länder als theoretische Voraussetzung für die Erhebung des Zolls galt.

IV. Zwischenergebnis

Die ausdrückliche Normierung des Wirtschaftszollgedankens kann in den Richtlinien und Verordnungen des europäischen Zollrechts nur vergebens gesucht werden. Dennoch kann der Gedanke aus den frühen zollschuldrechtlichen Richtlinien und Verordnungen abgeleitet werden. Das Konzept verliert mit der Einführung des ZK und seiner Nachfolger an Präsenz, kann aber auch hier mittels entsprechender Auslegung und dem historischen Kontext nachgewiesen werden. Gleiche Argumente können gegenüber der nicht haltbaren These hervorgebracht werden, dass das Wirtschaftszollkonzept lediglich ein deutsches Phänomen sei. Diese Aussage ist zu pauschal und wird mit Blick auf Herleitung und Ursprünge des Wirtschaftszolls dessen tatsächlicher Bedeutung und Tragweite nicht gerecht.

In der Rechtsprechung des EuGH spielt das Konzept des Wirtschaftszollgedankens seit jeher immer wieder eine Rolle. Dabei kann ein Wandel in der Rechtsprechungslinie des EuGH nachvollzogen werden, welcher schließlich dazu führt, dass die Zollschuld, entgegen den Grundgedanken des Wirtschaftszollrechts, unter Umständen die Rolle eines Sanktionsmittels einnimmt.

C. Zusammenfassung

Die Betrachtung der Entwicklung und der Grundsätze des Wirtschaftszollrechts hat gezeigt, dass die Erhebung des Zolls und damit auch das Verständnis des Zolls sich im Laufe der Zeit verändert haben. Bereits in diesem Kontext, spätestens aber

1120 So auch *Summersberger* in: Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 300, wenngleich er dieses Argument aber wohl unter der Prämisse, dass eine positivrechtliche Normierung des Wirtschaftszollgedankens in den zollrechtlichen Normen vorhanden ist, sieht, vgl. S. 299, 301.

mit der Entwicklung der abgabenvermeidenden Zollverfahren, ist der Gedanke des Wirtschaftszolls im Zollrecht präsent. Die rechtlichen Ausprägungen dieser zolltheoretischen Annahmen sind dabei sowohl auf nationaler und europäischer als auch auf internationaler Ebene nachweisbar. Das Konzept ist mithin keiner ausschließlich europäischen oder gar deutschen Sichtweise zuzuordnen.

Vor dem Hintergrund, dass Rechtstechnik und wirtschaftlicher Zweck des Zolls auseinandergingen, war es *Karl Lamp*, der in Deutschland und Österreich zolltheoretische Gedanken und Ausführungen zum Wirtschaftszoll etablierte und ausformulierte. Das moderne Verständnis des Wirtschaftszolls zeigt schließlich, dass die Überlegungen *Lamps* auch im europäischen Zollrecht noch weiter Fortbestand haben. Die grundlegenden Annahmen sind erhalten geblieben und die Art dieses Zollverständnisses ist als vergleichsweise wirtschaftsfreundlich aufzufassen.

Die bisherige Bedeutung des Wirtschaftszollgedankens im europäischen Zollrecht ist als fortwährend präsent und prägend einzustufen. Auch wenn sowohl die zollschuldrechtliche Normierung als auch die Rechtsprechung sich mit einem eindeutigen Bekenntnis zu diesem Gedanken schwer tun, kann konstatiert werden, dass dieser den zollrechtlichen Vorschriften immanent ist und immer wieder eine bedeutende Rolle im Rahmen von grundlegenden zollschuldrechtlichen Entscheidungen spielt. Die Rechtsprechung des EuGH in diesem Bereich wurde dabei teils sehr kontrovers diskutiert und sorgte in der Literatur immer wieder für Debatten.

Es bleibt insgesamt festzuhalten, dass Sinn und innere Rechtfertigung der Erhebung von Zöllen im Wirtschaftszollgedanken liegen.¹¹²¹ Auch das europäische Zollrecht ist als modernes Zollrecht vom Wirtschaftszoll geprägt.¹¹²² Kritische Stimmen geben zu bedenken, dass der Eingang von Waren in den Wirtschaftskreislauf eines Zollgebietes zwar ein wesentliches Element für das Verständnis des modernen Zollrechts darstelle, jedoch nicht wörtlich und in allen Situationen absolut genommen werden könne.¹¹²³ Vielmehr sei der Gedanke lediglich ein Hinweis darauf, dass die Interessen der Wirtschaftsbeteiligten im Rahmen der Abgabenerhebung angemessen zu berücksichtigen seien.¹¹²⁴ Schließlich gebe es zollrechtliche Situationen, in denen nicht nachgewiesen werden könne, was mit

1121 *Wolffgang*, AW-Prax 2007, 179 (179).

1122 So auch, trotz kritischer Haltung, *Fuchs*, ZfZ 2003, 322 (322).

1123 *Fuchs*, ZfZ 2003, 322 (322); *Rüsken*, ZfZ 2007, 202 (203). Vgl. auch *Summersberger* in: *Achatz/Summersberger/Tumpel*, Umsatzsteuer und Zoll, 2013, S. 31, der in der Annahme eines grenzenlosen Wirtschaftszollprinzips Probleme im Hinblick auf die Rechtssicherheit steuerlicher Ergebnisse sieht.

1124 *Rüsken* in: *Fischer/Mellinghoff*, Festgabe für Heinrich List zum 100. Geburtstag am 15. März 2015, 2015, S. 180 in Fn. 1.

den betreffenden Waren geschehen ist, sodass in solchen Fällen konsequenterweise auch eine Zollschuld oder Haftung entstehen müsse.¹¹²⁵ Dem ist zu erwidern, dass eine Haftung oder Sanktion nicht ausgeschlossen werden muss, wenn nicht zweifelsfrei geklärt werden kann, ob die Ware in den Wirtschaftskreislauf eingegangen ist oder nicht. Die Zollschuld an sich ist hier jedoch nicht das Mittel der Wahl, da sie vom Grundsatz her keinen sanktionellen Charakter hat, sondern einen wirtschaftlichen Gehalt.

Dennoch ist dieser Auffassung zuzugeben, dass, auch wenn es wünschenswert wäre, es wohl kein modernes Zollrecht gibt, welches den Gedanken des Wirtschaftszolls normativ lückenlos, einwandfrei und konsequent umsetzt.¹¹²⁶ Folglich stößt der Gedanke, wie *Lamp* es bereits in seinen damaligen Ausführungen erkannt hatte, aufgrund unzureichender Rechtstechnik auch im Kontext des europäischen Zollrechts immer wieder an seine Grenzen. Theoretischer Anspruch und normative Realität gehen hier auseinander. *Wolffgang* spricht in diesem Zusammenhang davon, dass Zölle „im Wesentlichen“ durch den Wirtschaftszollgedanken motiviert sind.¹¹²⁷ Inwieweit die aufgezeigten Probleme und Kollisionen hinsichtlich des Wirtschaftszollgedankens auch mit den zollschuldrechtlichen Vorschriften des UZK fortbestehen, aufgelöst wurden oder ob sich gegebenenfalls sogar neue Schwierigkeiten abzeichnen, wird im Folgenden analysiert und erörtert.

1125 *Fuchs*, ZfZ 2003, 322 (322).

1126 So zum Recht des ZK *Summersberger* in: Achatz/Summersberger/Tumpel, Umsatzsteuer und Zoll, 2013, S. 31; *Rüsken* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex a.F. (ZK), Rn. 19 [Stand: März 2001].

1127 *Wolffgang* in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 2015, Rn. 5.

4. Teil: Rechtliche Analyse von Zollschuldentstehung und Erlöschen nach dem Unionszollkodex

Im vierten Teil dieser Arbeit werden nach den eingangs erörterten theoretischen Grundlagen der Thematik nun die konkreten zollschuldrechtlichen Regelungen des UZK eingehender betrachtet und erörtert. Aufgabe dieses Teils ist es, das Entstehen und Erlöschen der Zollschuld in allen Facetten darzustellen, um so eine inhaltliche Basis für den fünften und sechsten Teil der Ausarbeitung zu schaffen. Beginnend mit einer Einführung zu Umgestaltung und Reform der Zollschuldregelungen (A.), wird im Anschluss die Zollschuldentstehung nach dem UZK anhand sämtlicher Entstehungstatbestände und Modalitäten erläutert (B). Im Anschluss erfolgt eine Befassung mit Art. 124 UZK und dessen einzelnen Erlöschenstatbeständen (C.). Dabei werden zugleich Neuerungen im Vergleich zum ZK aufgezeigt und etwaige Probleme erörtert. Die Schlussfolgerungen dieser Betrachtungen (D.) leiten sodann zum analytischen Teil der Arbeit über.

A. Umgestaltung und Reform der Zollschuldregelungen im UZK

Mit der Einführung des UZK gingen zahlreiche rechtliche Veränderungen und Neuerungen einher.¹¹²⁸ Abhängig vom jeweiligen zollrechtlichen Bereich fallen die Änderungen umfangreicher oder geringer aus und haben somit auch unterschiedliche Auswirkungen auf Zollbehörden und Wirtschaftsbeteiligte. Das Zollschuldrecht ist hierbei ein Bereich des Zollrechts, der wesentlichen strukturellen und inhaltlichen Veränderungen und Anpassungen im Zuge der Reform des Unionsgesetzgebers unterlag.

1128 Vgl. hierzu im Überblick z.B. *Lux* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex der Union (UZK), Rn. 12ff. [Stand: März 2014]; *Lux*, ZfZ 2014, 178 (178ff.); *Lux*, ZfZ 2014, 243 (243ff.); *Lux*, Einführung in den Zollkodex der Union (UZK) – Teil III, ZfZ 2014, 270 (270ff.); *Lux*, Einführung in den Zollkodex der Union (UZK) – Teil IV, ZfZ 2014, 314 (314ff.); *Witte*, AW-Prax 2013, 373 (373ff.); *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 30; *Wolffgang/Harden*, WCJ Vol. 10, No. 1, 3 (3ff.).

I. Reformanlass

Die Neugestaltung des europäischen Zollrechts war aufgrund veränderter rechtlicher, globaler, sicherheitspolitischer und wirtschaftlicher Verhältnisse, die sich seit dem Inkrafttreten des vormaligen ZK ereignet hatten, notwendig geworden.¹¹²⁹ Auch die Rolle des Zolls hatte sich in der Zwischenzeit verändert.¹¹³⁰ Der in diesem Zuge entwickelte MZK sollte den neuen Herausforderungen der Gegenwart gerecht werden. Allerdings wurde dieser noch vor seiner geplanten vollständigen Anwendbarkeit von der Realität überholt. Veränderte rechtliche Rahmenbedingungen auf europäischer Ebene und weitere inhaltlich und technisch zu bewältigende Anforderungen ließen ein erneutes Reformbedürfnis für das europäische Zollrecht entstehen.¹¹³¹ Dieses war vergleichsweise groß, sodass es nicht mehr durch kleinere inhaltliche Anpassungen im bereits bestehenden Verordnungstext des MZK gelöst werden konnte. Folglich musste ein neuer Verordnungstext samt Durchführungsvorschriften entstehen. Dies ist der UZK mit seinen delegierten Rechtsakten und der Durchführungsverordnung. Er trat schließlich am 30. Oktober 2013 in Kraft¹¹³² und ist seit dem 1. Mai 2016 vollständig anwendbar¹¹³³. Gleiches gilt auch für das Zollschuldrecht und dessen Regelungen.

II. Veränderungen und Anpassungen im Zollschuldrecht

In besonderem Maße betreffen die mit dem UZK einhergehenden Veränderungen und Anpassungen auch das unionale Zollschuldrecht.¹¹³⁴ Bereits in der Vergangenheit wurde das Zollschuldrecht des ZK, auch vor dem Hintergrund der Recht-

1129 Siehe hierzu auch Gliederungspunkt A. des 1. Teils dieser Arbeit, insbesondere Fn. 3, 6.

1130 *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 28f.

1131 *Lux* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex der Union (UZK), Rn. 5f. [Stand: März 2014].

1132 Art. 287 UZK.

1133 Art. 288 Abs. 2 UZK. Die Norm spricht von „Juni 2016“. Dies ist jedoch ein redaktioneller Fehler, der mit der Berichtigung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlamentes und des Rates v. 9.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. EU Nr. L 287/90 bereits behoben wurde.

1134 *Witte*, AW-Prax 2013, 373 (377f.); *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 97; *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Vor Art. 77 UZK, Rn. 2.

sprechung des EuGH, als wirtschaftsunfreundlich und unsystematisch kritisiert.¹¹³⁵ Die Umgestaltung im Vergleich zum vormaligen ZK erfolgte dabei sowohl in struktureller als auch in inhaltlicher Hinsicht.¹¹³⁶ Im Vergleich zum MZK fallen die Unterschiede geringer aus, da der MZK bereits eine Vielzahl der Neuerungen und Anpassungen vorsah, die auch der UZK schließlich umsetzte.¹¹³⁷ Dennoch stellt der UZK eine Weiterentwicklung des MZK dar.¹¹³⁸ Unterschiede sind erst im Detail zu erkennen.¹¹³⁹ Der offensichtlichste Unterschied ist die Einführung der sogenannten Befugnisübertragungen für die Kommission, welche es dieser erlauben für bestimmte Regelungen Durchführungsrechtsakte¹¹⁴⁰ oder delegierte Rechtsakte¹¹⁴¹ zu erlassen.¹¹⁴²

1135 *Fuchs*, Zollschuld – Probleme der Rechtsfolgen und der Abgrenzung, *ZfZ* 2004, 38 (38); *Lux*, Die Vereinfachung des Zollrechts und eCustoms, *AW-Prax* 2003, 293 (295). Vgl. für eine Auflistung der Mängel des Zollschuldrechts des ZK auch *Sicken*, Das Zollschuldrecht im modernisierten Zollkodex, *Zur Anwendung des modernisierten Zollkodex im Jahr 2013*, *AW-Prax* 2011, 331 (331).

1136 *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, *Zollrecht*, Vor Art. 77-100 UZK, Rn. 1 [Stand: Juni 2017].

1137 *Witte*, *AW-Prax* 2012, 125 (126); *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, *Zollrecht*, Vor Art. 77-100 UZK, Rn. 1 [Stand: Juni 2017]; *Lux* in: Dorsch, *Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex der Union (UZK)*, Rn. 7 [Stand: März 2014]; *Lyons*, 2018, S. 119, 121; *Zeilinger*, *ZfZ* 2013, 141 (143f.), der in diesem Zusammenhang vom MZK in neuem Kleid spricht. Vgl. zu den Vorschriften des MZK ausführlich *Lux*, *ZfZ Sonderheft/2009*, 1 (1-36).

1138 *Zeilinger*, *ZfZ* 2013, 141 (145); *Grave*, Current questions relating to customs: state of the Union Customs Code in: Koszinowski (Hrsg.), 20 Jahre Binnenmarkt – Fortschritt oder Stagnation, Tagungsband des 25. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 27. und 28. Juni 2013 in Bonn, 2014, S. 43ff.; *Scholz*, *ZfZ* 2013, 206 (207); *Witte*, *AW-Prax* 2012, 125 (126f.).

1139 Siehe hierzu vor allem den Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Europäischen Union (Neufassung) v. 20.2.2012, COM (2012) 64 final, 2012/0027 COD, in welchem Ergänzungen und Neuerungen zwischen MZK und angedachtem UZK genau aufgezeigt werden.

1140 Die jeweiligen Normen zur Übertragung von Durchführungsbefugnissen sind fortlaufend in der Grundverordnung geregelt. Sie sind abschließend zu Beginn der VO (EU) Nr. 2015/2447, *ABl. EU* Nr. L 343/558 aufgeführt, die nach Art. 291 AEUV und dem Ausschussverfahren des Art. 285 UZK zustande kommt.

1141 Die jeweiligen Normen zur Befugnisübertragung, welche nicht wesentlichen Vorschriften des UZK ergänzend ausgestalten, sind fortlaufend in der Grundverordnung geregelt. Sie sind abschließend zu Beginn der VO (EU) Nr. 2015/2446, *ABl. EU* Nr. L 343/1 aufgeführt, welche nach Art. 290 AEUV und unter den Bedingungen des Art. 284 UZK zustande kommt.

1142 *Lux* in: Dorsch, *Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Einführung Zollkodex der Union (UZK)*, Rn. 5 [Stand: März 2014]; *Wolffgang/Harden*, *WCJ* Vol. 10, No. 1, 3 (3f.); siehe hierzu auch Gliederungspunkt C. III. des 2. Teils dieser Arbeit.

1. Strukturelle Veränderungen

Zu nennen ist zunächst die grundsätzliche strukturelle Neuordnung des Zollschuldrechts in Titel III der Verordnung.¹¹⁴³ Überdies erfolgte im Vergleich zum vormaligen ZK eine Zusammenfassung und Straffung der einzelnen Zollschuldentstehungstatbestände, sodass es formal fortan einführseitig grundsätzlich nur noch drei und ausfuhrseitig zwei Entstehungstatbestände gibt.¹¹⁴⁴ Weiterhin hat der Gesetzgeber mit den Art. 83-86 UZK gemeinsame Vorschriften für die Ein- und Ausfuhrzollschuld im Anschluss an die Entstehungstatbestände mittels Klammertechnik zusammengefasst. Gemäß des logischen Verfahrensgangs befinden sich die Normen zum Erlöschen der Zollschuld nun im letzten Kapitel 4 von Titel III.

2. Inhaltliche Veränderungen

Von erheblich größerer Bedeutung sind jedoch die inhaltlichen Veränderungen im Bereich des Zollschuldrechts, welche mit der Reform des Unionszollrechts einhergingen. Einzelheiten zu den tatsächlichen Veränderungen oder Neuerungen inhaltlicher Art lassen sich methodisch am besten an den jeweiligen Normen des UZK aufzeigen. Auf diese wird in den nachfolgenden Kapiteln B. und C. an geeigneter Stelle immer wieder aufmerksam gemacht, sodass neben der Erläuterung von Entstehung und Erlöschen der Zollschulden nach dem UZK auch ein Vergleich von neuer und alter Rechtslage ermöglicht und auf etwaige Probleme eingegangen wird.

B. Zollschuldentstehung

Eine Zollschuld entsteht nach dem UZK, sofern die Voraussetzungen eines entsprechenden Entstehungstatbestands erfüllt sind. Dabei befindet sich nach der Regelungssystematik des Ordnungsgebers in Abs. 1 der jeweiligen Norm immer der entsprechende objektiv zu erfüllende Entstehungstatbestand für die Zollschuld. Darauf folgend legt Abs. 2 im Regelfall den Zeitpunkt der Zollschuldentstehung fest. Schließlich bestimmt Abs. 3 des Tatbestands in den meisten Fällen

1143 *Lux*, ZfZ 2014, 243 (244); vgl. zur Struktur von Titel III auch Gliederungspunkt C. I. 2. d) des 2. Teils dieser Arbeit.

1144 *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 100, 106; *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Vor Art. 77 UZK, Rn. 2. *Müller-Eiselt* in: *Müller-Eiselt/Vonderbank* (Hrsg.), EG-Zollrecht, Zollkodex/Zollwert, Loseblatt, Band 5, Art. 77 UZK, Rn. 3 [Stand: Juli 2015] nimmt sogar jeweils nur noch eine Zweiteilung in reguläre und irreguläre Zollschuldentstehungen an.

die jeweils möglichen Zollschuldner und berücksichtigt dabei auch etwaige subjektive Elemente seitens des Wirtschaftsbeteiligten.¹¹⁴⁵ Alle drei Elemente sind für das Entstehen der Zollschuld von Bedeutung und im Einzelfall genau zu bestimmen.

I. Zollschuldentstehungstatbestände nach dem UZK

Der UZK umfasst eine Vielzahl verschiedener Zollschuldentstehungstatbestände, die in unterschiedlichen Situationen und abhängig vom Verhalten der jeweiligen Wirtschaftsbeteiligten zur Anwendung kommen können. Nach wie vor lassen sich diese in sogenannte ein- und ausfuhrseitige Zollschuldentstehungstatbestände einteilen. Dabei gilt immer der Grundsatz des einmaligen Entstehens der Zollschuld, welcher besagt, dass eine Zollschuld nicht aufgrund zweier Entstehungstatbestände doppelt entstehen kann.¹¹⁴⁶

1. Einfuhrseitige Zollschuldentstehungstatbestände

Die einfuhrseitige Zollschuldentstehung ist nach dem UZK, mangels der Erhebung von Ausfuhrabgaben, als Regelfall zu betrachten. Sie kommt gem. der Art. 77-79 UZK in Frage und regelt die Inhalte der vormaligen Art. 201-205 ZK sowie Art. 216 ZK.

a) Art. 77 UZK – Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr und vorübergehende Verwendung

In Titel III des UZK eröffnet Art. 77 UZK den sich in Kapitel 1 über das Entstehen der Zollschuld befindlichen Abschnitt 1 zur Einfuhrzollschuld. Art. 77 Abs. 1 UZK kann als Grundtatbestand der Einfuhrzollschuldentstehung gesehen werden und regelt die Inhalte des vormaligen Art. 201 ZK. Er sieht die Entstehung einer Einfuhrzollschuld durch die ordnungsgemäße Überführung von einfuhrabgabenpflichtigen Nicht-Unionswaren¹¹⁴⁷ in zwei explizit genannten Zollverfahren

1145 *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1000, E 1009ff.

1146 EuGH, Urt. v. 20.9.1988, Rs. C-252/87, ECLI:EU:C:1988:426 (Kiwall), Rn. 11f.; *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Vor Art. 77 UZK, Rn. 30; *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1018; *Deimel* in: Dorsch (Hrsg.), Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Loseblatt, Art. 77 UZK, Rn. 2 [Stand: Juli 2016]; *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Vor Art. 77-100 UZK, Rn. 11f. [Stand: Juni 2017]; *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt (Hrsg.), EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Loseblatt, Art. 77 UZK, Rn. 2 [Stand: Februar 2018].

1147 Vgl. zum Begriff der Nicht-Unionswaren Art. 5 Nr. 24 UZK, welcher sich negativ vom Begriff der Unionswaren nach Art. 5 Nr. 23 UZK abgrenzt.

vor. Demzufolge entsteht eine Einfuhrzollschuld zum einen im Rahmen der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr, auch im Rahmen der Vorschriften über die Endverwendung (Buchst. a), und zum anderen im Falle der vorübergehenden Verwendung unter teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben (Buchst. b).

Die Anwendung des Grundsatzes des einmaligen Entstehens der Zollschuld führt dazu, dass eine Zollschuld gem. Art. 77 Abs. 1 UZK nur entstehen kann, wenn nicht bereits eine solche aufgrund von Verstößen nach Art. 79 UZK entstanden und auch nicht wieder erloschen ist.¹¹⁴⁸ Ausnahmen zu diesem Grundsatz bestehen allerdings. Hierzu führt die Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht¹¹⁴⁹ in Abs. 102 zwei Fälle auf, in denen die mehrfache Entstehung einer Zollschuld in Betracht kommt. Zum einen kann es bei der Überführung in die Endverwendung zu einem ermäßigten Einfuhrabgabensatz (Art. 77 Abs. 1 Buchst. a i.V.m. Art. 254 Abs. 2 Var. 2 UZK) und zum anderen bei der Überführung in die vorübergehende Verwendung unter teilweiser Befreiung von Einfuhrabgaben (Art. 77 Abs. 1 Buchst. b i.V.m. Art. 250 Abs. 1, Art. 252 UZK) zur mehrfachen Entstehung einer Zollschuld kommen, was beispielsweise durch ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung geschehen kann. Diese Ausnahmen vom Grundsatz des einmaligen Entstehens der Zollschuld ergeben sich ebenfalls aus dem Wortlaut des Art. 80 UZK, der regelt, dass bereits entrichtete Einfuhrabgabebeträge in den zuvor genannten Konstellationen zu berücksichtigen und zu verrechnen sind. Die durch den Gesetzgeber eingeräumte Möglichkeit der Verrechnung mit bereits entrichteten Einfuhrabgaben geht erkennbar davon aus, dass vor dem Entstehen der Zollschuld nach Art. 79 Abs. 1 UZK bereits eine andere Zollschuld i.S.d. Art. 5 Nr. 18 UZK entstanden ist, im Rahmen derer Abgaben entrichtet wurden.

aa) Art. 77 Abs. 1 Buchst. a UZK – Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr

Art. 77 Abs. 1 Buchst. a UZK regelt den klassischen vom Verordnungsgeber gewollten Normalfall der Einfuhrzollschuldentstehung.¹¹⁵⁰ Die Norm kommt zur

1148 *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1018; *Witte* in: *Witte, UZK*, 2018, Vor Art. 77 UZK, Rn. 30.

1149 Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017.

1150 Siehe Leitlinien der Europäischen Kommission für die Zollschuld des UZK, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidance-customs-debt_de.pdf [Stand: 30.6.2019], S. 5, die von einer „reguläre[n]“ Einfuhrzollschuld“ sprechen. *Harden*, *Zoll Revue* 2018, 25 (27).

Anwendung, wenn einfuhrabgabenpflichtige Nicht-Unionswaren zum zollrechtlich freien Verkehr i.S.d. Art. 201 ff. UZK ordnungsgemäß überlassen werden.¹¹⁵¹ Die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr ist dabei gem. Art. 5 Nr. 16 Buchst. a UZK, neben den besonderen Verfahren und der Ausfuhr, eines der drei Zollverfahren des Unionszollrechts. Grundsätzlich sind gem. Art. 201 Abs. 1 UZK alle Nicht-Unionswaren, die auf den Unionsmarkt gebracht werden sollen oder privat genutzt oder verbraucht werden, in dieses Zollverfahren zu überführen. Durch den ordnungsgemäßen Vorgang der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr i.S.d. Art. 201 Abs. 2 UZK, der unter anderem die Erhebung von Abgaben, die Anwendung von handelspolitischen Maßnahmen und von Verboten und Beschränkungen sowie andere notwendige Formalitäten hinsichtlich der Wareneinfuhr umfasst, kommt es gem. Art. 201 Abs. 3 UZK schließlich zu einem Statuswechsel der Waren. Dieser hat zur Folge, dass aus den bisherigen Nicht-Unionswaren Unionswaren werden. Diese stehen sodann mit sämtlichen inländischen Waren auf gleicher Stufe und können auch in gleichem Umfang am Wirtschaftskreislauf partizipieren ohne weiteren Restriktionen oder Abgaben zu unterliegen.¹¹⁵²

Die Überführung der Waren in das Zollverfahren der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr ereignet sich in der überwiegenden Zahl der Fälle direkt nach dem Eingang der Waren in das Zollgebiet der Union, d.h. nach dem Verbringungsverfahren. Allerdings kann die Überlassung auch erst im Anschluss an ein vorangegangenes Zollverfahren¹¹⁵³ stattfinden.¹¹⁵⁴ Art und Form der Zollanmeldung sowie eine etwaige zollamtliche Überwachung der Waren spielen in diesem Zusammenhang keine Rolle.¹¹⁵⁵

Laut Rechtsprechung des EuGH zum vormaligen ZK ist für das Entstehen der Einfuhrzollschuld neben der Annahme der Zollanmeldung mit dem Wortlaut des

1151 Anmerkung: Weiterhin kommt eine Einfuhrzollschuldentstehung nach Art. 77 Abs. 1 Buchst. a UZK auch im Rahmen der Vorschriften über die Endverwendung (Art. 254 UZK) zustande. Die nachfolgenden Ausführungen gehen nicht auf diesen besonderen Fall ein, sondern beziehen sich auf den klassischen Fall der Zollschuldentstehung nach Art. 77 Abs. 1 Buchst. a UZK durch Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr.

1152 *Schulmeister* in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 201 UZK, Rn. 1; *Schulmeister*, Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr in: Witte/Wolffgang (Hrsg.), Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. D 3000.

1153 Z.B. im Anschluss an die aktive Veredelung, das Zolllager- oder das Versandverfahren.

1154 *Witte* in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 77 UZK, Rn. 1.

1155 *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1020-E 1023.

Entstehungstatbestands eine ordnungsgemäße Überlassung der Waren¹¹⁵⁶ zum zollrechtlich freien Verkehr notwendig, mit welcher der Statuswechsel der Waren vollzogen wird.¹¹⁵⁷ Würde man das Entstehen der Zollschuld an die Annahme der Zollanmeldung durch die Zollbehörden knüpfen, so liefen nach Ansicht des EuGH der eigentliche Entstehungstatbestand und dessen Voraussetzungen für die Zollschuld ins Leere. Überdies würden den Zollbehörden praktische Entscheidungsbefugnisse im Hinblick auf die Prüfung der Zollanmeldung und die Überlassung der Waren genommen und andere Entstehungstatbestände könnten umgangen werden.¹¹⁵⁸ Diese Rechtsprechung, die der EuGH in seiner Wandel-Entscheidung entwickelte, ist auch auf die Vorschriften des UZK übertragbar.¹¹⁵⁹

Die Ansicht des EuGH war und ist jedoch umstritten. *Witte* als Kritiker dieser Rechtsprechung ist der Ansicht, dass die Annahme der Zollanmeldung für die Entstehung der Zollschuld ausreiche.¹¹⁶⁰ Dies wird primär mit dem Wortlaut des Art. 195 UZK (vormals Art. 74 Abs. 1 ZK) begründet, der nach wie vor dafür spricht, dass die Zollschuld vor der Überlassung entstehen muss. Art. 195 Abs. 1 UZK normiert, dass die Waren erst überlassen werden dürfen, wenn der Wirtschaftsbeteiligte die jeweiligen Abgaben entrichtet hat oder eine entsprechende Sicherheit geleistet wurde. Wenn es jedoch nach der Auffassung des EuGH zwingend der Überlassung für die Zollschuldentstehung bedarf, so müsste der Zollschuldner im Lichte des Art. 195 UZK auf eine noch nicht entstandene Zollschuld leisten.¹¹⁶¹

Eine eindeutige Positionierung des Unionsgesetzgebers hinsichtlich dieser Unsicherheit oder sogar eine Klärung des Problems ist mit der Neuregelung des Unionszollrechts nicht erfolgt, obwohl der Gesetzgeber hier Klarheit hätte schaffen können.¹¹⁶² In der Literatur erfolgt in diesem Zusammenhang eine einschränkende Interpretation des EuGH Urteils, welche vermittelnd auf das Konzept der

1156 Vgl. zum Begriff der Überlassung Art. 4 Nr. 20 ZK sowie den inhaltlich identischen, aber wörtlich präziseren Art. 5 Nr. 26 UZK.

1157 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 36-43.

1158 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 43f.

1159 *Wolfgang/Harden/Verhorst*, Bisherige EuGH-Zollrechtsprechung im Licht des UZK, Eine Analyse ausgewählter EuGH-Entscheidungen zum Zollkodex in Bezug auf ihre Übertragbarkeit auf den Unionszollkodex (Teil 1), *ZfZ* 2018, 2 (4); siehe auch Gliederungspunkt B. I. 3. des 5. Teils dieser Arbeit.

1160 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 77 UZK, Rn. 8; a.A. wohl *Deimel* in: *Dorsch*, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 77 UZK, Rn. 15 [Stand: Juli 2016].

1161 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 77 UZK, Rn. 8 und mit der gleichen Argumentation zum ZK *Witte*, AW-Prax 2000, 190 (192f.).

1162 *Wolfgang/Harden/Verhorst*, *ZfZ* 2018, 2 (4); *Schulmeister* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 201 UZK, Rn. 1; *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017,

sogenannten „Überlassungsreife“ abstellt, um die beiden gegenläufigen Ansichten in Einklang zu bringen.¹¹⁶³ Damit sind weder die Annahme der Zollanmeldung an sich noch die vollendete Überlassung ausschlaggebend für das Entstehen der Zollsuld. Der Zeitpunkt der Überlassungsreife ist folglich dann gegeben, wenn die Zollbehörden die Angaben der Zollanmeldung abschließend überprüft haben (Art. 194 UZK) und für die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr nur noch die Abgabentrachtung aussteht.¹¹⁶⁴

bb) Art. 77 Abs. 1 Buchst. b UZK – Vorübergehende Verwendung

Als weiteren Entstehungstatbestand regelt Art. 77 Abs. 1 Buchst. b UZK, dass eine Zollsuld im Falle der Überführung von einfuhrabgabenpflichtigen Nicht-Unionswaren in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung (Art. 250ff. UZK) unter teilweiser Befreiung von Einfuhrabgaben entsteht. Der Entstehungstatbestand findet Anwendung im Falle von temporärem Verweilen und Verwenden von Nicht-Unionswaren¹¹⁶⁵ im Zollgebiet der Union, sofern diese nach einer festgelegten Zeit wieder ausgeführt werden. Gem. Art. 252 Abs. 1 UZK betragen die Einfuhrabgaben im Fall der vorübergehenden Verwendung drei Prozent des Abgabebetrag, der auf die Waren erhoben worden wäre, wenn sie zum Zeitpunkt der Überführung in die vorübergehende Verwendung zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen worden wären.

b) Art. 78 UZK – Präferenzzollsuld

Art. 78 UZK trifft besondere Vorschriften für Nichtursprungswaren. Hierbei handelt es sich um einen speziellen Entstehungstatbestand der Einfuhrzollsuld, welcher auch als Präferenzzollsuld¹¹⁶⁶ bezeichnet wird. Art. 78 UZK regelt im Wesentlichen die Inhalte des vormaligen Art. 216 ZK und versucht sie verständlicher zu gestalten sowie die vormaligen Schwächen auszugleichen.¹¹⁶⁷ Auch in

S. 100f.; so auch zum MZK bereits *Witte*, AW-Prax 2008, 325 (326); a.A. *Sicken*, AW-Prax 2011, 331 (332).

1163 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 77 UZK, Rn. 10.

1164 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 77 UZK, Rn. 10; zustimmend *Stiehle* in: *Schwarz/Wockenfoth* (Hrsg.), *Zollrecht, Unionszollkodex*, Loseblatt, Art. 77 UZK, Rn. 16 [Stand: Juni 2015].

1165 Beispiele hierfür sind Spezialwerkzeuge, Maschinen oder Roboter.

1166 *Deimel* in: *Dorsch* (Hrsg.), *Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs*, Loseblatt, Art. 78 UZK, Rn. 5 [Stand: Juli 2016]; *Witte* in: *Witte* (Hrsg.), *UZK, Zollkodex der Union*, 2018, Art. 78 UZK, Rn. 5; *Harksen/Sieben*, *Einfuhrabgabentstehung bei Verstoß gegen das Drawback-Verbot*, AW-Prax 2018, 179 (179).

1167 *Lux*, *ZfZ* 2014, 243 (245 und Fn. 5).

systematischer Hinsicht kommt es zu einer korrekteren Neuordnung der Vorschrift im Vergleich zum ZK.¹¹⁶⁸

Der Zollschuldentstehungstatbestand der Präferenzzollschuld kommt im Fall der Verwendung von Vormaterialien, welche Nichtursprungswaren sind, zur Anwendung. Werden diese Vormaterialien innerhalb des Zollgebiets der Union bei der Herstellung von Erzeugnissen genutzt und gelangen die erzeugten Waren aufgrund eines Präferenzabkommens der EU mit einem Drittland präferenzbegünstigt mit entsprechendem Nachweis als Ursprungswaren der EU in dieses Land, so kann eine Einfuhrzollschuld für die verwendeten Vormaterialien entstehen, sofern das jeweilige Präferenzabkommen ein sogenanntes Drawback-Verbot enthält.

Ein Drawback-Verbot kann im Rahmen von Präferenzabkommen ausgehandelt und Vertragsbestandteil werden. Dabei kann es für sämtliche oder lediglich für bestimmte Waren(gruppen) ohne Ursprungseigenschaft, die als Vormaterialien bei der Herstellung von Ursprungswaren verwendet werden, Anwendung finden.¹¹⁶⁹ Eine solche Regelung stellt ein Verbot der Zollrückvergütung oder der Zollbefreiung dar.¹¹⁷⁰ Sie stellt sicher, dass es zu etwaigen Präferenzbegünstigungen nur dann kommt, wenn Einfuhrabgaben für die verwendeten Nichtursprungswaren entrichtet wurden.¹¹⁷¹ Das Drawback-Verbot und damit auch die Norm des Art. 78 UZK sollen folglich nach ihrem Sinn und Zweck ungewollte Doppelbegünstigungen von Waren verhindern.¹¹⁷² Denn ansonsten könnten Vormaterialien einfuhrabgabefrei im Rahmen der aktiven Veredelung in das Zollgebiet der Union eingeführt werden und schließlich präferenzbegünstigt in ein Drittland,

1168 *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank (Hrsg.), EG-Zollrecht, Zollkodex/Zollwert, Loseblatt, Band 5, Art. 78 UZK, Rn. 2 [Stand: Juli 2015].

1169 Vgl. hierzu die Übersicht des Zolls zu „Verbot der Zollrückvergütung oder Zollbefreiung (Draw-Back-Verbot)“: https://wup.zoll.de/wup_online/uebersichten.php?id=5 [Stand: 30.6.2019].

1170 *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt (Hrsg.), EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Loseblatt, Art. 78 UZK, Rn. 2 [Stand: Februar 2018]; *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 78 UZK, Rn. 2; *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth (Hrsg.), Zollrecht, Unionszollkodex, Loseblatt, Art. 78 UZK, Rn. 8 [Stand: Juni 2017]; *Deimel* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 78 UZK, Rn. 1 [Stand: Juli 2016]; *Harksen/Sieben*, AW-Prax 2018, 179 (179); *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 78 UZK, Rn. 3 [Stand: Juli 2015].

1171 *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 78 UZK, Rn. 2 [Stand: Februar 2018]; *Harksen/Sieben*, AW-Prax 2018, 179 (179).

1172 *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 78 UZK, Rn. 3 [Stand: Juli 2015]; *Deimel* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 78 UZK, Rn. 1 [Stand: Juli 2016]; *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 78 UZK, Rn. 9 [Stand: Juni 2017]; *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 78 UZK, Rn. 3.

welches Vertragspartei eines Präferenzabkommens mit der Union ist, gelangen. Damit würden für die verwendeten Nichtursprungswaren im Ergebnis keine Abgaben geleistet, was unbillig erscheint und auch nicht gewollt ist. Zudem entsteht ein erheblicher Wettbewerbsnachteil für im Drittland ansässige Hersteller und Produzenten, welche ebenfalls drittländische Vormaterialien bei der Herstellung gleicher Waren verwenden, diese bei der Einfuhr jedoch regulär verzollen müssen. Auch bei einer möglichen Wiedereinfuhr der Waren in das Zollgebiet der Union entstünden gleiche Probleme. Folglich erscheint es gerechtfertigt, dass für Erzeugnisse, die partiell aus Nichtursprungswaren bestehen, eine Zollschuld entsteht, sobald sie präferenzbegünstigt im Rahmen eines Präferenzabkommens mit Drawback-Verbot wieder aus dem Zollgebiet der Union ausgeführt werden.

Zusammengefasst müssen daher für die Annahme des Entstehungstatbestands des Art. 78 Abs. 1 UZK folgende Voraussetzungen erfüllt sein: Es müssen erstens Nichtursprungswaren, d.h. solche Waren, die ihren Ursprung weder in der Union noch in der betreffenden Partei des Präferenzabkommens haben, vorliegen und diese Nichtursprungswaren müssen bei der Herstellung von Waren im Zollgebiet der Union Verwendung gefunden haben. Zweitens müssen für diese erzeugten Waren gültige Präferenznachweise ausgestellt worden sein und drittens muss das Präferenzabkommen ein einschlägiges Drawback-Verbot enthalten. Art. 78 UZK unterstreicht somit noch einmal die Bedeutung der Drawback-Verbote in den Präferenzabkommen der Union mit anderen Staaten und gestaltet das Verbot und die in diesem Zusammenhang entstehende Präferenzzollschuld für alle Mitgliedstaaten einheitlich aus, um die doppelte Gewährung von Zollvorteilen zu vermeiden.

c) Art. 79 UZK – Zollschuld bei einführseitigen Verstößen

Art. 79 UZK regelt das Entstehen der Zollschuld bei Verstößen gegen zollrechtliche Vorschriften. Er wird auch als „Grundpfeiler der Reform“¹¹⁷³ bezeichnet. Die Vorschrift fasst sämtliche potenzielle Zuwiderhandlungen im Rahmen der Vorschriften des UZK zusammen, aufgrund derer eine Einfuhrzollschuld entstehen kann.¹¹⁷⁴ Damit werden die vormals in den Art. 202-205 ZK geregelten Verstöße in einer Norm gebündelt.¹¹⁷⁵ Aus diesem Grund lässt sie sich auch als eine

1173 *Lux*, ZfZ 2014, 243 (245). *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank (Hrsg.), EG-Zollrecht, Zollkodex/Zollwert, Loseblatt, Band 5, Art. 79 UZK, Rn. 2 [Stand: Juli 2015] spricht in Anlehnung daran vom „Herzstück der Zollrechtsreform“.

1174 Dies entspricht der Forderung des 32. Erwägungsgrundes der VO (EU) Nr. 952/2013, ABl. EU Nr. L 269/5, wonach „alle Fälle des Entstehens einer Einfuhrzollschuld [...] zu gruppieren [sind], um Schwierigkeiten bei der Feststellung der Rechtsgrundlage für das Entstehen der Zollschuld zu vermeiden“.

1175 *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 102f.; *Deimel* in: Dorsch (Hrsg.), Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Loseblatt,

Art Sammelvorschrift bezeichnen. Der Entstehungstatbestand des Art. 79 Abs. 1 UZK regelt in seinen Buchstaben a bis c grundsätzlich drei Fälle, in denen eine Zollschuld bei vorschriftswidrigem Verhalten entsteht: die Verletzung von Verpflichtungen im Hinblick auf Nicht-Unionswaren mit zahlreichen Varianten (Buchst. a), die Verletzung von Verpflichtungen in Bezug auf die Endverwendung (Buchst. b) und die fehlende Voraussetzung für die Überführung von Nicht-Unionswaren in ein Zollverfahren oder für die Gewährung der Befreiung von Einfuhrabgaben aufgrund der Endverwendung (Buchst. c).

Kommen mehrere Verstöße für das Entstehen der Zollschuld nach Art. 79 UZK für die gleiche Ware in Betracht, so gilt nach dem Grundsatz des einmaligen Entstehens der Zollschuld, dass an den ersten auszumachenden Verstoß, der unter Art. 79 UZK fällt, anzuknüpfen ist und die Zollschuld hiernach begründet wird.¹¹⁷⁶ Für die Erfüllung der einzelnen Tatbestände kommt es dabei ausschließlich auf die objektiv vorliegende Pflichtverletzung an.¹¹⁷⁷ Etwaige subjektive Aspekte, wie Vorstellungen, Bewertungen und Wissen hinsichtlich der Verstöße seitens des Wirtschaftsbeteiligten, spielen für die Entstehung der Zollschuld keine Rolle.¹¹⁷⁸

Grundsätzlich erübrigt sich mit der Norm auf den ersten Blick eine Abgrenzung zwischen den einzelnen Tatbeständen, wie es noch im ZK-Recht der Fall war.¹¹⁷⁹ Eine Unterscheidung zwischen den einzelnen Buchstaben des Art. 79 UZK ist vergleichsweise leicht vorzunehmen, zumal die Buchstaben b und c sehr spezielle Fälle regeln. Dennoch kann es in bestimmten Fällen, vor allem, wenn mehrere

Art. 79 UZK, Rn. 4 [Stand: Juli 2016]; *Witte* in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 1.

1176 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Vor Art. 77 UZK, Rn. 30, 38; *Deimel* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 79 UZK, Rn. 3 [Stand: Juli 2016]; *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1058.

1177 *Deimel* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 79 UZK, Rn. 16 [Stand: Juli 2016]; vgl. hierzu auch EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 29; EuGH, Urt. v. 12.6.2014, Rs. C-75/13, ECLI:EU:C:2014:1759 (SEK Zollagentur), Rn. 31f.; EuGH, Urt. v. 11.7.2002, Rs. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (Liberexim), Rn. 60; EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 48 jeweils hinsichtlich des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung.

1178 *Witte*, DStZ 1998, 97 (98).

1179 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 1; *Deimel* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 79 UZK, Rn. 1 [Stand: Juli 2016]; *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 102f.; so auch zum Zollschuldrecht des MZK *Sicken*, AW-Prax 2011, 331 (333f.).

Zollschuldner in Betracht kommen, immer noch notwendig sein eine Differenzierung vorzunehmen.¹¹⁸⁰

aa) Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK

Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK regelt die Entstehung der Einfuhrzollschuld für einfuhrabgabenpflichtige Nicht-Unionwaren bei Pflichtverletzungen hinsichtlich verschiedener zollrechtlicher Situationen. Die Norm führt insgesamt acht Fälle auf, in deren Zusammenhang es zur Nichterfüllung von in den zollrechtlichen Vorschriften festgelegten Verpflichtungen kommen kann. Durch den Wortlaut der Norm ist jedoch erkennbar, dass der Gesetzgeber in Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK drei Untergruppen gebildet hat, die im Folgenden als drei Varianten unterschieden werden. Variante 1 bezieht sich auf die Nichterfüllung von zollrechtlichen Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem Verbringen von Nicht-Unionwaren in das Zollgebiet der Union. Variante 2 behandelt Verstöße hinsichtlich des Entziehens dieser Waren aus der zollamtlichen Überwachung und Variante 3 erfasst Pflichtverletzungen im Zusammenhang mit bestimmten besonderen Zollverfahren und anderen zollrechtlichen Situationen.

Durch das Zusammenfassen sämtlicher Pflichtverletzungen in Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK scheint die Differenzierung zwischen einzelnen Tatbeständen nicht mehr von Bedeutung zu sein. Vor allem die Abgrenzung zwischen Art. 203 ZK, dem Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung, und den Pflichtverletzungen des Art. 204 ZK, welcher der EuGH zahlreiche Entscheidungen¹¹⁸¹ gewidmet hat, ist durch die Regelung des Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK scheinbar vereinfacht worden.¹¹⁸² Probleme hinsichtlich Subsidiarität und Exklusivität der Tatbestände erübrigen sich somit.¹¹⁸³

1180 *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1055.

1181 Z.B. EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann); EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road); EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV); EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road); EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center); siehe hierzu auch die Analyse der Urteile in Gliederungspunkt B. II. des 3. Teils dieser Arbeit.

1182 *Deimel* in: *Dorsch*, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 79 UZK, Rn. 1 [Stand: Juli 2016]; *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 1; *Müller-Eiselt* in: *Müller-Eiselt/Vonderbank*, EG-Zollrecht, Art. 79 UZK, Rn. 2 [Stand: Juli 2015].

1183 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 66; *Harden*, Zoll Revue 2018, 25 (28, Fn. 8); *Lux*, ZfZ 2014, 243 (245); zum Verhältnis der vormaligen Entstehungstatbestände nach dem ZK vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann), Rn. 29ff.; siehe auch Gliederungspunkt B. II. 4. des 3. Teils dieser Arbeit.

Allerdings ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass es im Einzelfall dennoch auf eine konkrete Bestimmung der jeweiligen Pflichtverletzung ankommen kann.¹¹⁸⁴ Zum einen ist dies denkbar, wenn mehrere Zollschuldner als Pflichteninhaber für eine Zollschuldentstehung in Betracht kommen.¹¹⁸⁵ Hier muss genau differenziert werden, durch welche Nichterfüllung von Verpflichtungen die Zollsuld entstanden ist. Weiterhin ist es schwer vorstellbar, dass sich in der Praxis ein von den Zollbehörden aufgrund Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK in Anspruch genommener Zollschuldner ohne weitere Ausführungen mit der Nennung der genauen Tatbestandsvariante zufrieden geben wird. Somit muss auch hier eine Konkretisierung vorgenommen werden.

Zuzugestehen ist dennoch, dass in Zweifelsfällen, also wenn nicht klar ist unter welche genaue Variante des Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK die Pflichtverletzung im konkreten Fall fällt, ein Fehler in der Benennung dieser keine Konsequenzen mit sich bringt, solange eine Pflichtverletzung aus dem Tatbestand im Ergebnis dennoch vorliegt. Grund dafür ist, dass der Gesetzgeber im Zuge der Neufassung des europäischen Zollrechts gleichfalls eine einheitliche Erlöschensnorm für alle Verstöße nach Art. 79 UZK geschaffen hat.¹¹⁸⁶ Das Zollsuldrecht des ZK differenzierte in diesem Zusammenhang noch und ließ den vormaligen Heilungstatbestand des Art. 859 ZK-DVO nur für Zollsulden nach Art. 204 ZK gelten, nicht jedoch für jene nach Art. 203 ZK.¹¹⁸⁷ Sofern es allerdings Zweifel geben sollte, ob die benannte Pflichtverletzung überhaupt eine solche darstellen kann, wird auch in Zukunft wieder zwischen den einzelnen Varianten des Tatbestands des Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK abzugrenzen sein, um zu sehen ob und in welchen Anwendungsbereich ein Verstoß fallen kann.

1184 *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1055.

1185 *Schrömbges/Lux*, AW-Prax 2017, 301 (305).

1186 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 1; vgl. hierzu auch Gliederungspunkt C. des 4. Teils dieser Arbeit.

1187 So auch immer wieder in der Rechtsprechung des EuGH thematisiert. Vgl. grundlegend EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann), Rn. 28-30 sowie in dessen Fortführung EuGH, Urt. v. 11.7.2013, Rs. C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466 (Winston), Rn. 27f.; EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), Rn. 31-33; EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road), Rn. 22-25; EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 25-27.

(1) Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Var. 1 UZK – Pflichtverletzungen beim Verbringen in das Zollgebiet

Die erste Variante des Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK lässt eine Zollschuld bei der Nichterfüllung von zollrechtlich normierten Pflichten im Hinblick auf das Verbringen von Nicht-Unionswaren in das Zollgebiet der Union entstehen. Der tatsächliche Verbringungsverfahren umfasst dabei den Zeitraum vom bzw. zwischen dem körperlichen Übertritt der Waren an der Zollgrenze bis zur Gestellung dieser.¹¹⁸⁸ Pflichtverletzungen in diesem Zeitraum sind folglich auch für ein mögliches Entstehen der Zollschuld nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Var. 1 UZK relevant.

Pflichtverletzungen, die sich bereits vor dem Grenzübertritt der Waren ereignet haben, gehören noch nicht zum Verbringungsverfahren und stellen folglich auch keinen relevanten Verstoß, der zu einer Zollschuldentstehung führen könnte, dar.¹¹⁸⁹ Eine Ausnahme hiervon macht Art. 135 Abs. 4 UZK. Nicht ganz eindeutig gestaltet sich dies hinsichtlich Pflichtverletzungen in Bezug auf die summarische Eingangsanmeldung. Denn die systematische Stellung der Regelungen im UZK in Kapitel 1 des Titels IV¹¹⁹⁰ suggeriert, dass auch bei Pflichtverletzungen im Hinblick auf die Art. 127-132 UZK eine Zollschuld nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Var. 1 UZK entstehen kann.¹¹⁹¹

Den Eingang der Waren in das Zollgebiet, der in jedem Fall mit deren Ankunft beginnt, regeln die Art. 133ff. UZK. Vor allem in den Art. 135-145 UZK lassen sich eine Reihe von Pflichten ausfindig machen, welche für den ordnungsgemäßen Verbringungsverfahren von Waren zu beachten sind.¹¹⁹² Typische Verstöße in diesem Rahmen sind beispielsweise die Missachtung der bezeichneten Verkehrswege oder die Beförderung an einen anderen als von den Zollbehörden bezeichneten Ort entgegen Art. 135 Abs. 1 UZK. Auch der Einfuhrschmuggel stellt mangels erforderlicher Gestellung der Waren gem. Art. 139 Abs. 1 UZK ebenso wie

1188 Dies ergibt sich aus Art. 134 Abs. 1 UZK i.V.m. Art. 139 Abs. 1 UZK; siehe auch *Witte* in: *Witte/Wolfgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1059.

1189 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 7, 12.

1190 Titel IV trägt die Überschrift „Verbringen von Waren in das Zollgebiet der Union“.

1191 Verneinend hierzu *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 7, 12, da zu diesem Zeitpunkt noch keine Waren in das Zollgebiet der Union verbracht wurden; a.A. wohl noch *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 144 und *Stiehle* in: *Schwarz/Wockenfoth* (Hrsg.), Zollrecht, Unionszollkodex, Loseblatt, Art. 79 UZK, Rn. 27 [Stand: August 2017].

1192 Ausführlich zu den einzelnen Pflichten *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 11-52 sowie *Stiehle* in: *Schwarz/Wockenfoth*, Zollrecht, Art. 79 UZK, Rn. 17-51 [Stand: August 2017].

die fehlerhafte Anmeldung zur vorübergehenden Verwahrung entgegen der Regelungen des Art. 145 UZK einen Pflichtverstoß mit der Konsequenz der Zollschuldentstehung dar.

(2) Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Var. 2 UZK – Entziehen aus zollamtlicher Überwachung

Die zweite Variante von Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK sieht die Entstehung der Zollschuld vor, sofern Verpflichtungen aus zollrechtlichen Vorschriften im Hinblick auf das Entziehen von einfuhrabgabepflichtigen Nicht-Unionswaren aus der zollamtlichen Überwachung verletzt werden.¹¹⁹³ Gem. Art. 134 Abs. 1 S. 1 UZK unterliegen Waren, die in das Zollgebiet der Union verbracht werden, ab dem Zeitpunkt ihres Eingangs, d.h. mit Grenzübertritt, der zollamtlichen Überwachung. Der Begriff der zollamtlichen Überwachung ist in Art. 5 Nr. 27 UZK legal definiert. Eine solche Art der Überwachung besteht demzufolge aus allgemeinen Maßnahmen der Zollbehörden mit dem Ziel, die Einhaltung der zollrechtlichen Vorschriften und gegebenenfalls der sonstigen Vorschriften zu gewährleisten, die für Waren gelten, die solchen Maßnahmen unterliegen. Während der zollamtlichen Überwachung können die Zollbehörden die Waren jeder Zeit Zollkontrollen i.S.v. Art. 5 Nr. 3 UZK unterziehen. Weiterhin ist ohne die Erlaubnis der zuständigen Zollbehörden ein Entfernen aus der zollamtlichen Überwachung nicht möglich und erlaubt.¹¹⁹⁴ Die zollamtliche Überwachung endet in den in Art. 134 Abs. 1 UZK geregelten Fällen und geht zumeist mit einer Änderung oder Festlegung des zollrechtlichen Status der Waren einher. Eine Beendigung der zollamtlichen Überwachung kann jedoch auch gem. Art. 134 Abs. 1 UAbs. 4 UZK aus dem Verbringen der Waren aus dem Zollgebiet oder deren Zerstörung resultieren.

Für die Erfüllung des Tatbestands der zweiten Variante des Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK muss neben der sich unter zollamtlicher Überwachung befindlichen Nicht-Unionsware auch eine Handlung in Form des Entziehens vorliegen. Den Terminus des Entziehens definiert der EuGH in ständiger Rechtsprechung als jede Handlung oder Unterlassung, die dazu führt, dass die zuständige Zollstelle auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und der Durchführung von vorgesehenen Prüfungen gehindert

1193 Kritisch zur Formulierung des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung *Fuchs*, ZfZ 2016, 254 (256), der darauf hinweist, dass es vielmehr zu einer Vorenthaltung der Waren in Bezug auf Maßnahmen zur Vollziehung dieser Überwachung komme, da die zollamtliche Überwachung der Waren bis zu ihrem Statuswechsel oder dem Verbringen aus dem Zollgebiet fortbestehe.

1194 Vgl. hierzu Art. 134 Abs. 1 UAbs. 1 S. 1 und UAbs. 2 UZK.

wird.¹¹⁹⁵ Anders als noch in Art. 203 Abs. 1 ZK geregelt, reicht die alleinige Handlung des Entziehens nicht mehr aus, um das Entstehen der Zollschuld nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Var. 2 UZK zu begründen. Fortan muss vielmehr noch ein Verstoß gegen eine ausdrücklich normierte Pflicht gegeben sein.¹¹⁹⁶ Aus dem Verordnungstext des UZK ergeben sich lediglich an zwei Stellen solche zollrechtlich normierten Pflichten in Bezug auf das Entziehen: Zum einen sind diese in Art. 147 Abs. 3 Buchst. a UZK für die vorübergehende Verwahrung und zum anderen in Art. 242 Abs. 1 Buchst. a UZK für das Zolllagerverfahren verankert.

Dieser Umstand erscheint merkwürdig und wird in der Literatur ebenfalls mit Verwunderung kommentiert.¹¹⁹⁷ Die Motive des Gesetzgebers für diese Art der Regelungsweise sind auf den ersten Blick unverständlich, zumal der Anwendungsbereich des zollschuldrechtlichen Tatbestands des Entziehens im Vergleich zum ZK deutlich eingeschränkt wird. Die Verkürzung des Tatbestands könnte jedoch dem Umstand geschuldet sein, dass die genaue Eingrenzung des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung immer wieder Probleme in der Praxis bereitet hat. Die Folge waren eine Reihe von EuGH-Entscheidungen, welche zu einer Kasuistik führten, die Einzelfallcharakter aufweist.¹¹⁹⁸ Durch die Voraussetzung der zusätzlich normierten Pflicht im UZK schränkt der Gesetzgeber damit zwar den Anwendungsbereich des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung ein, schafft jedoch gleichzeitig Klarheit in Bezug auf die vom Tatbestand umfassten Fälle, indem er diese auf die vorübergehende Verwahrung und das Zolllagerverfahren beschränkt. Abgrenzungsprobleme und Einzelfallproblematiken dürften damit größtenteils entfallen. Ebenfalls entsteht kein rechtliches Vakuum für jene Fälle, in denen noch nach dem ZK-Recht eine Zollschuld aufgrund des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung entstanden ist und die nun, aufgrund mangels konkreter Normen, nicht mehr unter Art. 79 Abs.1 Buchst. a Var. 2 UZK fallen.

1195 Grundlegend EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), Rn. 47.

1196 Dies ergibt sich vor allem aus dem Umstand, dass der Ordnungsgeber ausdrücklich Pflichten in Bezug auf das Entziehen normiert hat, *Witte* in: *Witte, UZK*, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 61ff.; a.A. wohl *Deimel* in: *Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs*, Art. 79 UZK, Rn. 17 [Stand: Juli 2016]; *Stiehle* in: *Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht*, Art. 79 UZK, Rn. 55ff. [Stand: August 2017].

1197 *Witte* in: *Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union*, 2018, Rn. E 1077.

1198 Vgl. etwa EuGH, Urt. v. 11.7.2002, Rs. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (*Liberexim*), Rn. 57; EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (*Hamann*), Rn. 36; EuGH, Urt. v. 29.4.2004, Rs. C-222/01, ECLI:EU:C:2004:250 (*British American Tobacco*), Rn. 56; EuGH, Urt. v. 20.1.2005, Rs. C-300/03, ECLI:EU:C:2005:43 (*Honeywell Aerospace*), Rn. 20.

Vielmehr werden diese Konstellationen gegebenenfalls von den anderen Tatbestandsvarianten des Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK aufgefangen.¹¹⁹⁹ Folglich entsteht an dieser Stelle auch keine Regelungslücke, es sei denn ein Pflichtverstoß ließe sich nicht anhand einer zollrechtlichen Norm belegen.

Schlussfolgernd lässt sich festhalten, dass der Gesetzgeber durch die Einführung des Erfordernisses einer Pflichtverletzung von konkret normierten zollrechtlichen Vorschriften im Rahmen von Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Var. 2 UZK Klarheit im Hinblick auf eine Zollschuldentstehung durch Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung geschaffen hat. Damit schafft er im Ergebnis zugleich mehr Rechtssicherheit für die Wirtschaftsbeteiligten und vermeidet weitere Einzelfallentscheidungen der Rechtsprechung zu diesem Tatbestand der Zollschuldentstehung.

(3) Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Var. 3 UZK – Pflichtverletzungen in Bezug auf andere zollrechtliche Situationen und Verfahren

Nach der dritten Variante des Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK entsteht eine Einfuhrzollschuld weiterhin, sofern für einfuhrabgabenpflichtige Nicht-Unionswaren in den zollrechtlichen Vorschriften normierte Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Beförderung, der Veredelung, der Lagerung, der vorübergehenden Verwahrung oder der Verwertung nicht erfüllt werden. Diese Variante des Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK kann als ein Sammelpunkt für sämtliche zollrechtliche Situationen und Verfahren gesehen werden. Neben einem Großteil der besonderen Zollverfahren i.S.d. Art. 5 Nr. 16 Buchst. b, 210 UZK umfasst die Tatbestandsvariante aber auch spezielle zollrechtliche Sachlagen wie die vorübergehende Verwahrung und die Verwertung von Waren. Seine Vorgängernorm ist in Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK zu sehen.¹²⁰⁰

Die jeweiligen normierten Pflichten, gegen die der Wirtschaftsbeteiligte verstoßen kann, sind dem UZK und dessen Durchführungsvorschriften zu entnehmen. Daneben sind Pflichten und Vorgaben zu beachten, die sich aus den speziellen Verfahrensbewilligungen durch die Zollbehörden ergeben.¹²⁰¹ Weiterhin ergeben sich auch aus den allgemeinen Vorschriften zu den besonderen Zollverfahren (Art. 211ff. UZK) Verpflichtungen, die bei Nichterfüllung die Zollschuldentstehung nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Var. 3 UZK zur Folge haben.

1199 So auch *Witte* in: *Witte, UZK*, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 65.

1200 *Witte* in: *Witte, UZK*, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 109.

1201 *Witte* in: *Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union*, 2018, Rn. E 1090.

Nach dem Wortlaut des Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Var. 3 UZK ist ein Verstoß zu bejahen, wenn zollrechtlich normierte Pflichten „in Bezug auf“¹²⁰² die jeweiligen Zollverfahren oder zollrechtlichen Situationen verletzt werden. Unklar ist an dieser Stelle, wie diese Art der Formulierung zu verstehen ist, da der vormalige Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK noch einen anderen Wortlaut¹²⁰³ hatte und hierdurch zwischen Pflichten „aus“ und „während“ eines Verfahrens bzw. einer zollrechtlichen Situation unterschieden wurde.¹²⁰⁴ Vorzugswürdig ist, trotz des weiter gefassten Wortlautes der Norm und dem entgegenstehenden Art. 103 Buchst. d UZK-DelVO, eine enge Auslegung des Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Var. 3 UZK, um den Tatbestand nicht ausufern zu lassen.¹²⁰⁵

Beachtlich ist in diesem Zusammenhang ebenfalls, dass selbst eine zeitlich nach der Beendigung eines Zollverfahrens begangene Pflichtverletzung hinsichtlich der Erledigung bestimmter besonderer Zollverfahren (Art. 215 UZK) zur Entstehung einer Zollschuld führen kann.¹²⁰⁶ Damit steht der UZK noch in einer Linie mit der vormaligen Rechtsprechung des EuGH.¹²⁰⁷

bb) Art. 79 Abs. 1 Buchst. b UZK

Art. 79 Abs. 1 Buchst. b UZK regelt das Entstehen einer Einfuhrzollschuld bei Verstößen im Zusammenhang mit der Endverwendung von einfuhrabgabepflichtigen Waren innerhalb des Zollgebiets der Union. Das Zollverfahren der Endverwendung ist ein besonderes Zollverfahren i.S.d. Art. 5 Nr. 16 Buchst. b, 210 Buchst. c, 254 UZK. Mithin haben die betreffenden Waren bereits den Status von Unionswaren erlangt, stehen jedoch, anders als im Normalfall, noch unter zollamtlicher Überwachung bis sie ihrer festgelegten Endverwendung zugeführt wurden.¹²⁰⁸ Der Tatbestand geht in Abgrenzung zu Art. 79 Abs. 1 Buchst. c UZK

1202 Die englische Sprachfassung spricht hier von „concerning“, die französische Fassung von „applicable“, sodass im Hinblick auf die Übersetzung keine Abweichungen festzustellen sind.

1203 In Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK wurde auf Pflichten „aus“ bestimmten Zollverfahren oder der vorübergehenden Verwahrung abgestellt. Die englische Sprachfassung sprach von „obligations arising, in respect of goods liable to [...]“ (Pflichten, die sich hinsichtlich Waren, die einem bestimmten Verfahren unterworfen sind, ergeben).

1204 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 110.

1205 Zur Auslegung ausführlich *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 111-113.

1206 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 119.

1207 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), Rn. 38; EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate), Rn. 35.

1208 *Schulmeister* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 254 UZK, Rn. 45; *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 905; *Olbrich* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt (Hrsg.), EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Loseblatt, Art. 254 UZK, Rn. 1 [Stand: Oktober 2017].

davon aus, dass sich die Waren bereits ordnungsgemäß im Verfahren der Endverwendung befinden.

cc) Art. 79 Abs. 1 Buchst. c UZK

Gemäß des letzten Tatbestands hinsichtlich des Entstehens von Zollschulden bei Verstößen kann nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. c UZK eine Zollschuld entstehen, sofern eine Voraussetzung für die Überführung von Nicht-Unionswaren in ein Zollverfahren oder für die Gewährung der vollständigen oder teilweisen Befreiung von Einfuhrabgaben aufgrund der Endverwendung nicht erfüllt ist.¹²⁰⁹ Der Tatbestand setzt erkennbar vor dem eigentlichen Beginn der jeweiligen Zollverfahren, ausgenommen der Endverwendung, an und bezieht sich auf fehlende Voraussetzungen für eine etwaige Überführung der Waren in diese Verfahren.¹²¹⁰ Hinsichtlich des Verfahrens der Endverwendung stellt Art. 79 Abs. 1 Buchst. c UZK auf die Nichterfüllung einer Voraussetzung, die für die angestrebte Abgabenbefreiung erforderlich gewesen wäre, ab. Im Gegensatz zu Art. 79 Abs. 1 Buchst. b UZK knüpft dieser Entstehungstatbestand jedoch an einen Zeitpunkt an, zu welchem sich die Waren noch nicht im Verfahren der Endverwendung befinden.

Interessant ist in diesem Zusammenhang, dass es an dieser Stelle in gewissen Fällen zu einer „Quasi-Heilungsmöglichkeit“¹²¹¹ der Zollschuldentstehung kommen kann. Denn unter bestimmten Voraussetzungen erlaubt es Art. 211 Abs. 2 UZK, dass dem Wirtschaftsbeteiligten eine rückwirkende Bewilligung erteilt wird. Je nachdem auf welchen Zeitpunkt sich die rückwirkende Bewilligung bezieht, kann es bei Vorliegen einer solchen nach Art. 211 Abs. 2 UZK i.V.m. Art. 172 Abs. 3 UZK-DelVO¹²¹² dazu kommen, dass eine nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. c UZK entstandene Zollschuld entfällt, da die vormals fehlenden Voraussetzungen für die Überführung der Waren in das betreffende Zollverfahren rückwirkend vorliegen.

1209 Vgl. zu den möglichen Verfehlungen, die zu einer Zollschuldentstehung nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. c UZK führen können *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 79 UZK, Rn. 145ff. [Stand: August 2017].

1210 Für Beispiele zu Verstößen in diesem Zusammenhang siehe *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 198ff.

1211 *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. D 7078.

1212 Hierbei handelt es sich um eine sogenannte rückwirkende lückenschließende Bewilligung.

2. Ausführungseitige Zollschuldentstehungstatbestände

Die ausführungseitige Zollschuldentstehung ist im Verordnungstext des UZK zwar rechtlich angelegt, allerdings im Gegensatz zu den einfuhrseitigen Zollschuldentstehungstatbeständen nicht als Regelfall anzusehen.¹²¹³ Die Entstehungstatbestände sind in den Art. 81 und 82 UZK verankert, welche die Inhalte der vormaligen Art. 209-211 ZK regeln.¹²¹⁴ In der Praxis sind diese Tatbestände hinsichtlich des Entstehens einer Ausfuhrzollschuld im Regelfall jedoch nicht einschlägig. Dies hängt mit der Tatsache zusammen, dass es derzeit keine Ausfuhrzölle für Waren, die das Zollgebiet der Union verlassen, gibt. Die Union verfolgt damit grundsätzlich das Prinzip der Ausfuhrabgabefreiheit von Waren. Ausnahmen von diesem Grundsatz sind zumeist temporärer Art und häufig im Bereich landwirtschaftlicher Produkte¹²¹⁵ zu finden.¹²¹⁶

a) Art. 81 UZK – Zollschuld bei Ausfuhr

Den klassischen Fall des Entstehens einer Zollschuld im Zusammenhang mit der ordnungsgemäßen Ausfuhr von Waren aus dem Zollgebiet der Union regelt Art. 81 UZK. Damit ist er als Pendant zu Art. 77 UZK zu sehen.¹²¹⁷ Gem. Art. 81 Abs. 1 UZK entsteht eine Ausfuhrzollschuld zum einen durch die Überführung von ausfuhrabgabepflichtigen Waren in das Verfahren der Ausfuhr (Art. 269 UZK). Weiterhin kann eine solche auch durch die Überführung ausfuhrabgabepflichtiger Waren in das Verfahren der passiven Veredelung (Art. 259 UZK), welches ebenfalls mit der zeitweiligen Ausfuhr der Waren aus dem Zollgebiet der Union einhergeht, entstehen.

Betrachtet man die Norm eingehender so fällt auf, dass sie hinsichtlich bestimmter Konstellationen im Rahmen der Wiederausfuhr von Waren (Art. 270 UZK) Lücken aufweist.¹²¹⁸ Denn diese ist, anders als noch in der Vorgängernorm des

1213 Zur Bedeutung der Ausfuhrzollschuld siehe auch Gliederungspunkt A. II. 2. des 2. Teils dieser Arbeit.

1214 *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 106.

1215 Vgl. z.B. vormalige VO (EG) Nr. 1749/95 der Kommission v. 18.7.1995 zur Festsetzung einer Ausfuhrabgabe auf die Erzeugnisse der KN-Codes 1001 10 00 und 1103 11 10, ABl. EG Nr. L 169/21.

1216 *Witte* in: *Witte* (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 81 UZK, Rn. 8; *Stiehle* in: *Schwarz/Wockenfoth* (Hrsg.), Zollrecht, Unionszollkodex, Loseblatt, Art. 81 UZK, Rn. 6 [Stand: Januar 2019].

1217 *Deimel* in: *Dorsch*, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 81 UZK, Rn. 3 [Stand: Juli 2016]; *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 81 UZK, Rn. 2.

1218 *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1169.

Art. 209 ZK, nicht vom Tatbestand des Art. 81 Abs. 1 UZK erfasst.¹²¹⁹ Sofern aus ausfuhrabgabepflichtigen Unionswaren durch die Anwendung eines Zollverfahrens Nicht-Unionswaren werden¹²²⁰, könnten diese anschließend problemlos wieder aus dem Zollgebiet der Unions ausgeführt werden, ohne etwaigen Abgaben zu unterliegen. Art. 81 Abs. 1 UZK, der sich ausdrücklich nur auf die Ausfuhr und auf die passive Veredelung bezieht, umfasst diesen Fall dem eindeutigen Wortlaut nach nicht.¹²²¹ Somit könnten Wirtschaftsbeteiligte die Entrichtung von Ausfuhrabgaben für Unionswaren vermeiden, indem sie den Entstehungstatbestand durch einen zu diesem Zweck willentlich herbeigeführten Statuswechsel der Waren umgehen.

Fraglich ist, ob die Wiederausfuhr trotz fehlender Erwähnung im Wortlaut unter Art. 81 Abs. 1 UZK fallen kann. In systematischer Hinsicht spricht Art. 270 UZK zunächst selbst gegen eine Einbeziehung der Wiederausfuhr im Rahmen des Art. 81 UZK. So verweist Art. 270 Abs. 2 UZK lediglich auf die Vorschriften für die Zollanmeldung gem. Art. 158-195 UZK, nicht aber auf die Zollschuldentstehungstatbestände.¹²²² Hingegen könnte sich aus der Systematik des Art. 81 Abs. 2 UZK, der von Zollanmeldungen spricht, ein Hinweis darauf ergeben, dass der Gesetzgeber die Wiederausfuhr dennoch unter den Tatbestand des Art. 81 UZK fassen wollte. Demzufolge entsteht die Zollschuld im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung. Anlässlich einer Wiederausfuhr von Nicht-Unionswaren ist zwar keine Zollanmeldung i.S.d. Art. 5 Nr. 12 UZK, sondern eine Wiederausfuhranmeldung gem. Art. 5 Nr. 13 UZK abzugeben. Mithin könnte man unterstellen, dass der Gesetzgeber in seiner Wortwahl in Art. 81 Abs. 2 UZK sehr wohl eine bewusste Unterscheidung getroffen hat. Eine Wiederausfuhranmeldung richtet sich allerdings nach den Vorschriften über die Zollanmeldungen, da Art. 270 Abs. 2 UZK explizit auf die Art. 158ff. UZK verweist. Damit folgt die Wiederausfuhranmeldung rechtlich den gleichen Regeln wie eine Zollanmeldung und ist dieser gleichzustellen.¹²²³ Somit könnte die Wiederausfuhr aus diesem Blickwinkel dennoch unter Art. 81 UZK zu fassen sein. Für das Einbeziehen der Wiederausfuhr in Art. 81 UZK spricht ferner Art. 87 Abs. 1 UZK, der von einer Wiederausfuhranmeldung im Kontext des Art. 81 UZK ausgeht.¹²²⁴ Allerdings werden im Rahmen einer Wiederausfuhr Nicht-Unionswaren ausgeführt, welche gerade

1219 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 81 UZK, Rn. 1.

1220 Z.B. im Rahmen der aktiven Veredelung oder im Zolllagerverfahren.

1221 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 81 UZK, Rn. 1.

1222 *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1169.

1223 *Vonderbank* in: *Müller-Eiselt/Vonderbank* (Hrsg.), EG-Zollrecht, Zollkodex/Zollwert, Loseblatt, Band 5, Art. 270 UZK, Rn. 2 [Stand: Dezember 2015].

1224 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 81 UZK, Rn. 1.

nicht einer Ausfuhrzollschuld nach Art. 81 UZK unterliegen sollen, sodass es an dieser Stelle zu einem systematischen Bruch käme und die Erwähnung der Wiederausfuhranmeldung in Art. 87 Abs. 1 UZK eher als redaktioneller Fehler einzustufen ist.¹²²⁵ Die systematischen Argumente sind folglich insgesamt widersprüchlich und führen zu keiner konsequenten bzw. eindeutigen Lösung des Problems.

Nach dem Sinn und Zweck der Regelung, nämlich bestimmte Unionswaren aufgrund wirtschaftlicher oder politischer Motive im Zollgebiet der Union zu halten, kann jedoch die Wiederausfuhr, in welcher Nicht-Unionswaren wieder aus dem Zollgebiet ausgeführt werden, nicht unter den für Unionswaren gedachten Art. 81 UZK fallen.¹²²⁶ Denn dieser soll das Abfließen von Unionswaren aus dem Zollgebiet verhindern.¹²²⁷ Der derzeitige rechtliche Zustand kann jedoch vom Unionsgesetzgeber auch nicht gewollt sein, da er unter Umständen Umgehungsmöglichkeiten in Bezug auf das Entstehen der Ausfuhrzollschuld bietet. Aus diesem Grunde ist Art. 81 Abs. 1 UZK als lückenhaft anzusehen. Eine Nachbesserung des Gesetzgebers wäre an dieser Stelle wünschenswert, da das Problem ansonsten mit einer Analogie gelöst werden müsste, um eine Umgehung der zollrechtlichen Vorschriften in gewissen Konstellationen zu vermeiden.

b) Art. 82 UZK – Zollschuld bei ausfuhrseitigen Verstößen

Art. 82 UZK normiert die Entstehung der Ausfuhrzollschuld für ausfuhrabgabepflichtige Waren bei Verstößen. Er bildet damit spiegelbildlich die Inhalte des einfuhrseitigen Entstehungstatbestands des Art. 79 UZK ab.¹²²⁸ Sämtliche ausfuhrseitige Verstöße sind in der Norm zusammengefasst, sodass auch auf Ausfuhrseite dem 32. Erwägungsgrund des UZK entsprochen wird.¹²²⁹

1225 Witte in: Witte, UZK, 2018, Art. 81 UZK, Rn. 7.

1226 Witte in: Witte, UZK, 2018, Art. 81 UZK, Rn. 1, 7; a.A. Deimel in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 81 UZK, Rn. 5 [Stand: Juli 2016]; Stiehle in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 81 UZK, Rn. 7 [Stand: August 2017] und Witte/Henke/Kammerzell, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 106.

1227 Witte in: Witte, UZK, 2018, Art. 81 UZK, Rn. 7.

1228 Stiehle in: Schwarz/Wockenfoth (Hrsg.), Zollrecht, Unionszollkodex, Loseblatt, Art. 82 UZK, Rn. 1 [Stand: Januar 2019]; Witte in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 82 UZK, Rn. 2; Deimel in: Dorsch (Hrsg.), Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Loseblatt, Art. 82 UZK, Rn. 3 [Stand: Juli 2016]; Müller-Eiselt in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 79 UZK, Rn. 2 [Stand: Juli 2015].

1229 Vgl. 32. Erwägungsgrund der VO (EU) Nr. 952/2013, ABl. EU Nr. L 269/2.

Die Norm regelt die Inhalte der ehemaligen Art. 210 und 211 ZK.¹²³⁰ Ähnlich wie Art. 79 Abs. 1 UZK differenziert Art. 82 Abs. 1 UZK zwischen zwei Fallgruppen, in denen eine Zollschuld im Falle des Vorliegens von Verstößen entsteht: die Verletzung von Verpflichtungen im Hinblick auf den Ausgang ausfuhrabgabepflichtiger Waren (Buchst. a) und die Verletzung von Voraussetzungen in Bezug auf die vollständige oder teilweise Befreiung der Waren von Ausfuhrabgaben beim Verbringen aus dem Zollgebiet (Buchst. b).

aa) Art. 82 Abs. 1 Buchst. a UZK

Eine Zollschuld entsteht gem. Art. 82 Abs. 1 Buchst. a UZK für ausfuhrabgabepflichtige Waren, sofern der Wirtschaftsbeteiligte eine in den zollrechtlichen Vorschriften festgelegte Verpflichtung in Bezug auf den Ausgang der Waren nicht erfüllt. Die zu beachtenden Verpflichtungen ergeben sich aus den Art. 263ff. UZK, die in Titel VIII der Verordnung das Verbringen von Waren aus dem Zollgebiet der Union regeln. Maßgeblich ist für die Erfüllung des Tatbestands das objektive Vorliegen eines Verstoßes.¹²³¹

Der Tatbestand bezieht sich ausweislich des Wortlautes auf den Ausgang von Waren im Allgemeinen und umfasst damit zunächst sämtliche Verfahren, Arten und Situationen des Ausgangs.¹²³² Dementsprechend könnten sowohl Unionswaren als auch Nicht-Unionswaren unter den Tatbestand fallen.¹²³³ Allerdings wird der Anwendungsbereich der Norm durch Art. 82 Abs. 2 Buchst. a UZK insoweit eingeschränkt, als dass er nur Pflichtverletzungen im Zusammenhang mit Verfahren erfasst, die eine Zollanmeldung voraussetzen. Eine Zollanmeldung i.S.d. Art. 5 Nr. 12 UZK ist jedoch nur beim Ausfuhrverfahren und bei der passiven Veredelung abzugeben, welche wiederum nur für Unionswaren vorgesehen sind. Folglich können Verstöße im Rahmen anderer Arten des Ausgangs, die zum Beispiel eine summarische Ausgangsanmeldung i.S.d. Art. 5 Nr. 10 UZK oder eine

1230 *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 82 UZK, Rn. 1 [Stand: Januar 2019]; *Deimel* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 82 UZK, Rn. 3 [Stand: Juli 2016]; *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1174; *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank (Hrsg.), EG-Zollrecht, Zollkodex/Zollwert, Loseblatt, Band 5, Art. 82 UZK, Rn. 2 [Stand: Juli 2015].

1231 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 82 UZK, Rn. 6; *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1177.

1232 *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1175f.

1233 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 82 UZK, Rn. 4f., der im Ergebnis jedoch eine einschränkende Auslegung der Norm befürwortet, sodass diese nur für Unionswaren Anwendung findet.

Wiederausfuhrmitteilung nach Art. 5 Nr. 14 UZK voraussetzen, nicht vom Tatbestand des Art. 82 UZK erfasst werden.

Im Hinblick auf die Wiederausfuhr gem. Art. 270 UZK stellt sich das Problem, dass ursprünglich ausfuhrabgabepflichtige Unionswaren als Nicht-Unionswaren das Zollgebiet der Union verlassen könnten und Verstöße im Zusammenhang mit dem Ausgang dieser Waren dann nicht zum Entstehen einer Zollschuld führen. Dies kann vom Gesetzgeber so nicht gewollt sein. Vor dem Hintergrund der bereits im Rahmen des Art. 81 Abs. 1 UZK angestellten Argumentation und Auslegung¹²³⁴ wäre es jedoch widersinnig und inkonsequent Art. 82 UZK nicht ebenfalls in bestimmten Konstellationen auf die Wiederausfuhr zu beziehen, da ansonsten auch hier eine Regelungslücke bestünde und Verstöße folgenlos blieben.

Die bereits angestellten systematischen und teleologischen Überlegungen zu Art. 81 UZK lassen sich somit auch auf Art. 82 UZK übertragen. Zwar suggeriert der Wortlaut des Art. 82 Abs. 1 UZK zunächst, dass die Wiederausfuhr vom Tatbestand erfasst ist. Systematisch widerspricht Art. 82 Abs. 2 Buchst. a UZK dem jedoch, zumal der UZK die Begriffe Zollanmeldung und Wiederausfuhranmeldung in Art. 5 Nr. 12 und 13 UZK getrennt definiert. Andererseits lässt Art. 270 Abs. 2 UZK die Wiederausfuhranmeldung denselben Regelungen wie die Zollanmeldung unterliegen, sodass sie rechtlich identisch behandelt werden könnten. Aufgrund des Sinn und Zwecks der Regelung, nämlich die Erfüllung von Verpflichtungen im Rahmen des Ausgangs von Waren aus dem Zollgebiet zu garantieren, sollte die Regelung sich auch auf solche Wiederausfuhren erstrecken, die ursprüngliche Unionswaren beinhalten. Anderenfalls könnten Wirtschaftsbeteiligte ungehindert gegen Verpflichtungen im Zusammenhang mit Art. 270 UZK verstoßen, was vom Unionsgesetzgeber nicht gewollt sein kann. Folglich wäre auch an dieser Stelle eine Nachbesserung und Klarstellung seitens des Gesetzgebers wünschenswert, da das Problem ansonsten mit einer Analogie gelöst werden müsste und zudem Rechtsunsicherheit bestünde.

bb) Art. 82 Abs. 1 Buchst. b UZK

Nach dem zweiten Fall der Norm kann eine Ausfuhrzollschuld überdies gem. Art. 82 Abs. 1 Buchst. b UZK entstehen, sofern Voraussetzungen, unter denen die Waren unter vollständiger oder teilweiser Abgabebefreiung aus dem Zollgebiet der Union verbracht werden durften, nicht erfüllt sind. Dieser Tatbestand knüpft, ähnlich wie Art. 79 Abs. 1 Buchst. c UZK auf Einfuhrseite, an das Fehlen gewisser Voraussetzungen an, welche die Waren erfüllen müssen, damit sie abgabefrei oder abgabenbegünstigt ausgeführt werden dürfen.

1234 Siehe Gliederungspunkt B. I. 2. a) des 4. Teils dieser Arbeit.

3. Zollschuldentstehung bei Verboten und Beschränkungen

Art. 83 Abs. 1 UZK regelt, dass Ein- und Ausfuhrzollschulden auch für Waren entstehen, die Verboten oder Beschränkungen unterliegen. Dies war bereits in Art. 212 S. 1 ZK vorgesehen, jedoch umstritten, da eine illegale Einfuhr mit strafrechtlichen Mitteln sanktioniert werden sollte.¹²³⁵ Weiterhin entspricht der Gedanke dem Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität, der auch vom EuGH bereits bestätigt wurde.¹²³⁶ Ausschlaggebend ist, je nachdem, ob eine Ein- oder Ausfuhrzollschuld in Betracht kommt, der tatsächliche Eingang oder das Verlassen des Zollgebiets.¹²³⁷

Art. 83 Abs. 2 UZK verneint im Hinblick auf das vorschriftswidrige Verbringen von Falschgeld (Buchst. a) und das unüberwachte Verbringen von Suchtstoffen oder psychotropen Substanzen zu nicht medizinischen oder wissenschaftlichen Zwecken (Buchst. b) die Einfuhrzollschuldentstehung. Damit übernimmt er das auch schon in Art. 212 S. 2 ZK normierte Prinzip. Die Gründe, die hinter diesem Tatbestand stehen, sind rechtspolitischer Natur.¹²³⁸ Weiterhin entspricht die Regelung der Rechtsprechung des EuGH, welcher diese unerwünschten illegalen Waren als Waren, die aufgrund ihrer Art und ihrer besonderen Merkmale als „res extra commercium“¹²³⁹ eingestuft hat.¹²⁴⁰ Art. 83 Abs. 3 UZK lässt die Zollschuld zu Zwecken der Sanktionierung jedoch fiktiv entstehen.¹²⁴¹ Anders als noch

1235 Henke, Verbote und Beschränkungen für den Warenverkehr über die Grenze, Funktionen, Grundbegriffe und Systematik, 3. Teil, AW-Prax 1995, 407 (411).

1236 EuGH, Urt. v. 29.6.2000, Rs. C-455/98, ECLI:EU:C:2000:352 (Tullihallitus), Rn. 19.

1237 Witte in: Witte, UZK, 2018, Art. 83 UZK, Rn. 2.

1238 Witte in: Witte, UZK, 2018, Art. 83 UZK, Rn. 5.

1239 So Müller-Eiselt in: Müller-Eiselt/Vonderbank (Hrsg.), EG-Zollrecht, Zollkodex/Zollwert, Loseblatt, Band 5, Art. 83 UZK, Rn. 2 [Stand: Juli 2015].

1240 Die Nichtentstehung der Zollschuld beim Verbringen von Betäubungsmitteln wurde erstmals in Art. 2 UAbs. 2 VO (EWG) Nr. 2144/87 geregelt. Die Einführung der Norm ist als Reaktion auf die Urteile in den Rechtssachen „Horvath“, „Wolf“ und „Einberger“ zu sehen; vgl. EuGH, Urt. v. 5.2.1981, Rs. C-50/80, ECLI:EU:C:1981:34 (Horvath), Rn. 15; EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-221/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Wolf), Rn. 16; EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Einberger), Rn. 16 und Gliederungspunkt B. II. 1. a) des 3. Teils dieser Arbeit. Ergänzt wurde die Norm um das vorschriftswidrige Verbringen von Falschgeld, was den Tenor des Urteils in der Rechtssache „Witzemann“ widerspiegelt; vgl. EuGH, Urt. v. 6.12.1990, Rs. C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445 (Witzemann), Rn. 16 und Gliederungspunkt B. II. 1. c) des 3. Teils dieser Arbeit.

1241 Die Regelung geht auf die Rechtsprechung des EuGH zurück; vgl. EuGH, Urt. v. 5.2.1981, Rs. C-50/80, ECLI:EU:C:1981:34 (Horvath), Rn. 15; EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-221/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Wolf), Rn. 17; EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Einberger), Rn. 17; EuGH, Urt. v. 6.12.1990, Rs. C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445 (Witzemann), Rn. 22.

Art. 212 S. 3 ZK beschränkt sich die Norm nicht mehr nur ausschließlich auf die strafrechtliche Verfolgung, sondern umfasst alle Sanktionen i.S.d. Art. 42 UZK.¹²⁴²

II. Zeitpunkte der Zollschuldentstehung

Der Zeitpunkt der Zollschuldentstehung ist für jeden Tatbestand auf Ein- und Ausführseite in der jeweiligen Norm gesondert geregelt. Allen Zollschuldentstehungstatbeständen ist dabei gemeinsam, dass sich die Regelung über den Zeitpunkt der Zollschuldentstehung in der Regel jeweils im zweiten Absatz befindet und sich damit dem im ersten Absatz aufgeführten Entstehungstatbestand unmittelbar anschließt. Zumeist knüpft der Zeitpunkt der Zollschuldentstehung an eine konkrete Handlung des Wirtschaftsbeteiligten an, beispielsweise an die Handlung, welche ursächlich für einen Verstoß ist. Er ist von Bedeutung für die Zollverwaltung und den Wirtschaftsbeteiligten, da mit dem Tag der Entstehung der Zollschuld gem. Art. 103 Abs. 1 UZK die Verjährungsfrist zu laufen beginnt. Überdies ist der Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld auch Grundlage für die Bemessung der Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbeträge gem. Art. 85 UZK.

1. Annahme der Zollanmeldung

Gem. Art. 77 Abs. 2 UZK entsteht die Zollschuld zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung. Die Zollanmeldung ist gem. Art. 5 Nr. 12 UZK als die Handlung zu verstehen, mit welcher der Anmelder vorschriftsmäßig bekundet die Waren in ein bestimmtes Zollverfahren zu überführen. Die Annahme der Zollanmeldung durch die Zollbehörden ist in Art. 172 UZK genauer ausgestaltet. Grundsätzlich sind die Zollbehörden gem. Art. 172 Abs. 1 UZK zu einer unverzüglichen Annahme der Zollanmeldung verpflichtet, sofern die betreffenden Waren gestellt wurden und alle erforderlichen Formalitäten erfüllt sind.

Neben Art. 77 Abs. 2 UZK gibt es noch weitere Zollschuldentstehungstatbestände, die den Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung zugrunde legen. Art. 81 Abs. 2 UZK stellt das wortgleiche Pendant auf der Ausführseite dar. Weiterhin verweist Art. 78 Abs. 3 S. 1 UZK auf die Anwendbarkeit des Art. 77 Abs. 2 UZK, womit die Präferenzzollschuld im Zeitpunkt der Annahme der Wiederausfuhranmeldung der jeweiligen Veredelungserzeugnisse entsteht. Ebenfalls auf

¹²⁴² *Deimel* in: Dorsch (Hrsg.), Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Loseblatt, Art. 83 UZK, Rn. 13 [Stand: Juli 2016]; *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 83 UZK, Rn. 3 [Stand: Juli 2015]; zum MZK *Lux*, ZfZ Sonderheft/2009, 1 (19).

den Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung hebt Art. 79 Abs. 2 Buchst. b UZK ab, sofern der Tatbestand des Art. 79 Abs. 1 Buchst. c UZK erfüllt ist.

2. Pflichtverletzung

Ein weiterer Zeitpunkt, auf den der Verordnungstext im Rahmen der Zollschuldentstehung abstellt, ist der Zeitpunkt der Pflichtverletzung. Damit ist jener Zeitpunkt gemeint, zu welchem eine konkrete Handlung ausgeführt wurde, welche bereits an sich die Pflichtverletzung darstellt oder aus welcher die Pflichtverletzung resultiert. Art. 79 Abs. 2 Buchst. a UZK regelt diesen besonderen Entstehungszeitpunkt im Hinblick auf die Tatbestände des Art. 79 Abs. 1 Buchst. a und b UZK.

Auch in Art. 82 Abs. 2 UZK wird auf die Pflichtverletzung als Entstehungszeitpunkt abgestellt. An dieser Stelle hat der Gesetzgeber jedoch die konkrete Verletzungshandlung explizit benannt. Im Falle der Entstehung der Ausfuhrzollschuld nach Art. 82 Abs. 1 Buchst. a UZK stellt Art. 82 Abs. 2 Buchst. a UZK auf den Verbringungszeitpunkt ohne Zollanmeldung ab. Art. 82 Abs. 2 Buchst. b UZK stellt für den Tatbestand des Art. 82 Abs. 1 Buchst. b UZK auf den Zeitpunkt ab, zu dem die Waren einer anderen Bestimmung zugeführt werden als jener, der sie im Rahmen der Abgabenbegünstigung beim Verbringen aus dem Zollgebiet unterlagen. Sofern dieser nicht bestimmbar ist, ist alternativ gem. Art. 82 Abs. 2 Buchst. c UZK auf jenen Zeitpunkt abzustellen, zu dem die Frist für die Vorlage des Nachweises der Erfüllung der Voraussetzungen für die Befreiung abläuft. Dieses Moment wird dann als das die Pflichtverletzung begründende Ereignis betrachtet.

III. Zollschuldner

Der Verordnungstext des UZK unterscheidet eine Reihe von Zollschuldnern. Je nach Zollschuldentstehungstatbestand können verschiedene Personen, teils durch unterschiedliche Handlungen oder Eigenschaften, als Zollschuldner in Betracht kommen. Wie schon im Kapitel zum Zeitpunkt der Zollschuldentstehung aufgezeigt, sind auch die Regelungen zu den Zollschuldnern nach einem festen Schema in den Entstehungstatbeständen angeordnet. So befinden sich diese regelmäßig im jeweils dritten Absatz der Norm. Dabei unterscheidet der UZK zwischen dem

Zollschuldner als Anmelder, Stellvertreter, Pflichtiger, Beteiligter, Besitzer, Erwerber und neuerdings auch als Datenlieferant.¹²⁴³ Kommen mehrere Zollschuldner in Betracht, so haften sie gem. Art. 84 UZK für die Zahlung des entsprechenden Abgabebetrags als Gesamtschuldner. Hierbei ist zu beachten, dass die Zollbehörde hinsichtlich der potenziell in Frage kommenden Schuldner Ermessen ausüben kann.¹²⁴⁴ Folglich hat sie sowohl Entschließungsermessen hinsichtlich der Frage, ob eine bestimmte Person als Zollschuldner bestimmt wird als auch Auswahlermessen bezüglich derjenigen Zollschuldner, von denen der Zollschuldbetrag letztlich verlangt wird.¹²⁴⁵ Eine in den Entwürfen zum MZK noch vorgesehene Einschränkung des Ermessens der Zollbehörden dahingehend, dass vorrangig jene Personen als Zollschuldner heranzuziehen sind, die vorsätzlich gegen zollrechtliche Vorschriften verstoßen haben, konnte sich auch im UZK nicht durchsetzen, da hierdurch eine Erschwerung der Abgabenerhebung befürchtet wurde.¹²⁴⁶

1. Anmelder

Im Rahmen der Zollschuldnerschaft wird typischerweise auf den Anmelder der Waren abgestellt. Dies ist die Person, die eine Anmeldung bzw. Mitteilung in den in Art. 5 Nr. 15 UZK genannten Fällen¹²⁴⁷ abgibt oder die Person, in deren Namen diese Anmeldung bzw. Mitteilung abgegeben wird.¹²⁴⁸ Anmelder ist damit nicht zwingend der aktiv Handelnde, sondern jene Person, die die Rechtswirkungen der Anmeldung treffen.¹²⁴⁹ Grund für das Abstellen auf den Anmelder der Waren als

1243 *Harden*, Zoll Revue 2018, 25 (30f.); *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1006-1013.

1244 *Deimel* in: Dorsch (Hrsg.), Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Loseblatt, Art. 84 UZK, Rn. 7 [Stand: Juli 2016]; *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank (Hrsg.), EG-Zollrecht, Zollkodex/Zollwert, Loseblatt, Band 5, Art. 84 UZK, Rn. 3 [Stand: Juli 2015].

1245 *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1005; *Traub* in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 84 UZK, Rn. 6.

1246 *Lux*, ZfZ 2014, 243 (246 und Fn. 11).

1247 Art. 5 Nr. 15 UZK benennt als solche die Zollanmeldung, die Anmeldung zur vorübergehenden Verwahrung, die summarische Eingangs- und Ausgangsanmeldung, die Wiederausfuhrmitteilung sowie die Wiederausfuhrmitteilung.

1248 *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 77 UZK, Rn. 42 [Stand: Juni 2017]; *Lux* in: Dorsch (Hrsg.), Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Loseblatt, Art. 5 UZK, Rn. 53 [Stand: November 2018].

1249 *Witte* in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 5 UZK, Rn. 5; *Wolffgang* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 5 UZK, Rn. 21 [Stand: August 2018].

Zollschuldner ist dessen mit der Anmeldung zum Ausdruck gebrachte Verantwortung für die Waren.

Art. 77 Abs. 3 S. 1 UZK stellt für Fälle des Entstehens der Zollschuld durch Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr und zur vorübergehenden Verwendung auf den Anmelder ab. Art. 78 Abs. 3 S. 1 UZK verweist für Präferenzzollschulden auf Art. 77 Abs. 3 S. 1 UZK, womit auch in diesem Fall der Anmelder Zollschuldner wird. Ebenfalls wird im Rahmen einer möglichen Ausfuhrzollschuld gem. Art. 81 Abs. 3 UAbs. 1 S. 1 UZK der Anmelder als Zollschuldner herangezogen.

2. Stellvertreter

Auch Stellvertreter können nach dem UZK als Zollschuldner in die Pflicht genommen werden. Ein Zollvertreter ist gem. Art. 5 Nr. 6 UZK eine Person, die von einer anderen Person dazu bestellt wurde, für deren Geschäftsverkehr mit den Zollbehörden die Handlungen vorzunehmen und Formalitäten zu erfüllen, die im Rahmen der zollrechtlichen Vorschriften erforderlich sind. Der UZK unterscheidet in Art. 18 Abs. 1 UAbs. 2 UZK grundsätzlich zwischen zwei zulässigen Formen der Stellvertretung, nämlich zwischen der direkten und der indirekten Stellvertretung.

Bei der direkten Stellvertretung handelt der Zollvertreter im Namen und für Rechnung einer anderen Person. Im Falle der indirekten Stellvertretung handelt der Stellvertreter hingegen im eigenen Namen, aber für Rechnung einer anderen Person. Diese Unterscheidung aus Art. 18 Abs. 1 UAbs. 2 UZK ist wichtig und hat auch für eine mögliche Zollschuldnerschaft Bedeutung bzw. Konsequenzen. Denn im Falle der Abgabe einer Zollanmeldung durch einen direkten Vertreter wird der Vertretene, d.h. der Auftraggeber, sowohl Zollanmelder als auch Zollschuldner. Sofern jedoch ein indirekter Vertreter eine Zollanmeldung abgibt, wird zunächst der Vertreter selbst Zollanmelder und Zollschuldner, da er in eigenem Namen handelt. Zusätzlich wird daneben jedoch auch der Vertretene, d.h. der Auftraggeber, Zollschuldner, was sich beispielsweise aus der Regelung des Art. 77 Abs. 3 S. 2 UZK ergibt. Auch Art. 78 Abs. 3 S. 1 UZK sieht als Verweisungsnorm im Falle der indirekten Stellvertretung den Auftraggeber als zusätzlichen Zollschuldner vor. Spiegelbildlich zu Art. 77 Abs. 3 S. 2 UZK sieht Art. 81 Abs. 3 UAbs. 1 S. 2 UZK ebenfalls die Zollschuldnerschaft des Vertretenen neben dem Vertreter vor. Nicht auf die Zollanmeldung, aber auf die Wiederausfuhranmeldung hebt Art. 78 Abs. 3 S. 3 UZK ab. Auch hier wird neben dem Vertretenen der indirekte Vertreter Zollschuldner. Ausreichend ist in allen genannten

Fällen, dass objektiv ein Fall der Stellvertretung vorliegt.¹²⁵⁰ Subjektive Elemente sind folglich nicht erforderlich oder zu beachten.

Ebenfalls auf den Zollvertreter i.S.d. Art. 18 UZK stellt Art. 79 Abs. 3 Buchst. b UZK ab. Allerdings wird in diesem Fall die Zollschuldnerschaft noch zusätzlich von einem subjektiven Element auf Seiten des Zollvertreters abhängig gemacht.¹²⁵¹ Sofern dieser wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die zollrechtliche Verpflichtung in den Fällen des Art. 79 Abs. 1 Buchst. a und b UZK nicht erfüllt war, kann er Zollschuldner werden. Gleiches ergibt sich aus Art. 82 Abs. 3 Buchst. b UZK.

3. Pflichtiger

Im Fall der Entstehung von Zollschulden durch Pflichtverletzungen ist derjenige Zollschuldner, der die betreffenden Pflichtverletzungen zu erfüllen hatte, d.h. der Pflichtige. Art. 79 Abs. 3 Buchst. a, Art. 79 Abs. 4 UAbs. 1, Art. 82 Abs. 3 Buchst. a und Art. 82 Abs. 4 UZK normieren diesen Umstand. In diesem Zusammenhang kommt es alleine darauf an, dass der jeweiligen Person objektiv nach den zollrechtlichen Regelungen des Unionszollrechts die Pflichteninhaberschaft zukommt.¹²⁵² Subjektive Elemente sind für die Eigenschaft des Pflichtigen hingegen nicht zu beachten.¹²⁵³

1250 Kritisch zur objektiven Einstandspflicht des Zollvertreters *Schrömbges/Gesinn/Hannl*, ZfZ 2016, 156 (160f.).

1251 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 316; *Deimel* in: *Dorsch*, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 79 UZK, Rn. 53 [Stand: Juli 2016]; *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 104; teilweise wird an dieser Stelle auch von einem objektivierten Bewertungsmaßstab gesprochen, siehe *Witte* in: *Witte/Wolfgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1011, E 1040.

1252 *Witte* in: *Witte/Wolfgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1007; *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 242, 276, 282; *Stiehle* in: *Schwarz/Wockenfoth*, Zollrecht, Art. 79 UZK, Rn. 164 [Stand: August 2017]; *Deimel* in: *Dorsch*, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 79 UZK, Rn. 43 [Stand: Juli 2016].

1253 *Lyons*, 2018, S. 476; *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 242, 276, 282; *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 103; *Deimel* in: *Dorsch*, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 79 UZK, Rn. 43ff. [Stand: Juli 2016].

4. Beteiligte

Personen, die an der Handlung beteiligt waren, die zur Nichterfüllung einer zollrechtlichen Verpflichtung führte, können ebenfalls als Zollschuldner herangezogen werden. Die Intention diese Personengruppe als mögliche Zollschuldner in Anspruch zu nehmen, liegt vor allem in der Erwägung, dass am Rande oder im Hintergrund agierende Personen sich nicht der Verantwortung entziehen können sollen. Weiterhin sollen die betreffenden Personen nicht bewusst eine Zollschuldnerschaft umgehen oder aushebeln können, indem sie scheinbar eine lediglich untergeordnete Rolle spielen.

Der Begriff des Beteiligten ist im Unionszollrecht nicht legal definiert. Unter ihm können jedoch, vergleichbar mit dem deutschen Strafrecht, alle Formen der Anstiftung und Beihilfe subsumiert werden.¹²⁵⁴ Hinzukommen muss neben der objektiven Handlung des Beteiligten noch ein subjektives Element, wonach der Beteiligte wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die betreffende zollrechtliche Verpflichtung nicht erfüllt war.¹²⁵⁵ Art. 79 Abs. 3 Buchst. b UZK und Art. 82 Abs. 3 Buchst. c UZK sehen diese Art von Zollschuldner vor. Hierdurch wird der Kreis der Zollschuldner, der den Beteiligten vormals nur im Fall des Art. 204 ZK vorsah, deutlich erweitert.¹²⁵⁶

5. Erwerber und Besitzer

Entsteht eine Zollschuld aufgrund einer Pflichtverletzung und wird die betreffende Ware entweder erworben oder in Besitz genommen, so können auch Erwerber oder Besitzer der Waren gem. Art. 79 Abs. 3 Buchst. c UZK als Zollschuldner angesehen werden. Objektiv setzt der Erwerb einer Ware lediglich das sogenannte Verpflichtungsgeschäft voraus.¹²⁵⁷ Der Erwerber muss somit nicht zwangsläufig im mittelbaren oder unmittelbaren Besitz der Waren sein und auch

1254 Siehe hierzu etwa *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1131ff.; *Deimel* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 79 UZK, Rn. 52 [Stand: Juli 2016].

1255 *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1009; *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 316; *Deimel* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 79 UZK, Rn. 53 [Stand: Juli 2016].

1256 *Möllenhoff*, Prozessumstellungen durch UZK, Teil 1: Einkauf und Wareneingang, AW-Prax 2016, 209 (213).

1257 *Deimel* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 79 UZK, Rn. 55 [Stand: Juli 2016].

ein Verfügungsgeschäft muss noch nicht stattgefunden haben.¹²⁵⁸ Für die sogenannte Inbesitznahme der Waren genügt hingegen die tatsächliche Sachherrschaft über diese.¹²⁵⁹ Der Besitzer muss auch nicht Eigentümer der Waren sein.¹²⁶⁰

In subjektiver Hinsicht verlangt die Zollschuldnerschaft von Erwerber und Besitzer, dass diese zum Zeitpunkt des Erwerbs oder zum Zeitpunkt der Inbesitznahme wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass eine zollrechtliche Verpflichtung nicht erfüllt war.¹²⁶¹ Wiederum möchte der Gesetzgeber verhindern, dass absichtlich einer Zollschuldnerschaft verhindert wird und vor allem zumeist zahlungskräftigere Erwerber gegenüber weniger liquiden Zollanmeldern herangezogen werden können.

6. Datenlieferant

Mit der Einführung des UZK kam es zu einer Neuerung im Hinblick auf den Kreis der Personen, die als Zollschuldner in Frage kommen. So wurde das Zollrecht der Union verpflichtend um einen weiteren möglichen Zollschuldner ergänzt, der als sogenannter Daten- oder Angabenlieferant bezeichnet wird. Dieser war nach dem vormaligen ZK-Recht nur fakultativ vorgesehen.¹²⁶² Was unter diesem Zollschuldner zu verstehen und wie dieser zu definieren ist, ergibt sich direkt aus den einschlägigen Normen der Zollschuldentstehungstatbestände zur Zollschuldnerschaft. So lässt sich das Konzept des Datenlieferanten bei den klassischen Ein- und Ausfuhrzollschuldentstehungstatbeständen in Art. 77 Abs. 3 UAbs. 2 UZK und in Art. 81 Abs. 3 UAbs. 2 UZK finden. Art. 78 Abs. 3 S. 1 UZK berücksichtigt den Datenlieferanten als potenziellen Zollschuldner mittels Verweis. Ebenfalls rekuriert Art. 79 Abs. 4 UAbs. 2 UZK auf diesen.

Damit eine Person als Datenlieferant nach dem Unionszollrecht angesehen wird, müssen kumulativ zwei Voraussetzungen erfüllt sein, die ähnlich wie bei Beteiligten, Besitzern oder Erwerbern, in ein objektives und ein subjektives Element

1258 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 324.

1259 *Witte* in: *Witte/Wolfgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1144; *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 331.

1260 *Stiehle* in: *Schwarz/Wockenfoth*, Zollrecht, Art. 79 UZK, Rn. 197 [Stand: August 2017].

1261 *Witte* in: *Witte/Wolfgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1011, E 1143; *Deimel* in: *Dorsch*, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 79 UZK, Rn. 59 [Stand: Juli 2016]; *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 337.

1262 Anmerkung: Nach dem vormaligen Recht des ZK war der Datenlieferant als potenzieller Zollschuldner bereits in Art. 201 Abs. 3 UAbs. 2 ZK normiert, sofern das nationale Recht dies vorsah. Mit dem UZK wurde dieser Ermessenspielraum für die Mitgliedstaaten abgeschafft und die Berücksichtigung des Datenlieferanten im Rahmen der Zollschuldner ist nunmehr verpflichtend.

unterteilt werden. Objektiv kommt eine Person zunächst als Datenlieferant in Betracht, sofern sie für die Zollanmeldung erforderliche Angaben geliefert hat, die faktisch unrichtig waren und aufgrund derer es zur Nichterhebung der Zollschuld gekommen ist.¹²⁶³ Hinzukommen muss als subjektives Element, dass die Unrichtigkeit der für die Zollanmeldung erforderlichen Angaben der handelnden Person bekannt war oder vernünftigerweise hätte bekannt sein müssen.¹²⁶⁴ Im Rahmen dieser objektivierten Bewertung der Gutgläubigkeit ist auf das Verhalten eines sorgfältigen Wirtschaftsteilnehmers in der konkreten Situation abzustellen.¹²⁶⁵

Die Einführung des Datenlieferanten als Zollschuldner hat zur Folge, dass der Kreis potenzieller Zollschuldner fortan deutlich erweitert wird, da eine Vielzahl an Personen theoretisch erforderliche Daten für die Zollanmeldung liefern kann.¹²⁶⁶ Dies kann als eine Verschärfung im Bereich der Zollschuldnerschaft gewertet werden, die es den Zollbehörden ermöglicht mehr Personen als Zollschuldner zur Verantwortung zu ziehen als es bisher der Fall war.¹²⁶⁷ Hierdurch soll ein besserer Schutz der finanziellen Interessen der EU gewährleistet werden.¹²⁶⁸

1263 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 77 UZK, Art. 34ff.; *Deimel* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 77 UZK, Rn. 26 [Stand: Juli 2016]; *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 77 UZK, Rn. 44, 51 [Stand: Juni 2017].

1264 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 77 UZK, Rn. 38; *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1040; *Deimel* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 77 UZK, Rn. 27 [Stand: Juli 2016]; *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 77 UZK, Rn. 26 [Stand: Februar 2018].

1265 *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 77 UZK, Rn. 26 [Stand: Februar 2018]; *Deimel* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 77 UZK, Rn. 27 [Stand: Juli 2016]; *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 77 UZK, Rn. 38 jeweils in Anlehnung an das EuGH, Urt. v. 17.11.2011, Rs. C-454/10, ECLI:EU:C:2011:752 (Jestel), Rn. 22.

1266 *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 101; *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 77 UZK, Rn. 44 [Stand: Juni 2017]; *Deimel* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 77 UZK, Rn. 25 [Stand: Juli 2016]; *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 77 UZK, Rn. 25 [Stand: Februar 2018]; *Wolffgang/Harden*, WCJ Vol. 10, No. 1, 3 (8); *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 77 UZK, Rn. 5 [Stand: Juli 2015].

1267 *Harden*, Zoll Revue 2018, 25 (31); *Witte*, AW-Prax 2008, 325 (326, 328).

1268 So schon zum MZK *Lux/Larrieu*, Der Vorschlag für einen Modernisierten Zollkodex, Teil II, ZfZ 2006, 329 (337). Vgl. zu Maßnahmen des Schutzes der finanziellen Interessen der EU auch den 37. und 39. Erwägungsgrund der VO (EU) Nr. 952/2013, ABl. EU Nr. L 269/6.

Der EuGH hat in seinem Urteil in der Rechtssache „A“¹²⁶⁹, welches noch zum ZK ergangen ist, verdeutlicht, dass er den Begriff des Datenlieferanten sehr weit versteht und Beteiligungen an Handlungen im Zusammenhang mit der Lieferung der Angaben für eine Zollschuldnerschaft genügen lässt.¹²⁷⁰ Eine Übertragbarkeit der Entscheidungsgründe auf den UZK ist möglich.¹²⁷¹ Vor dem Hintergrund, dass der EuGH den Wortlaut der Vorschrift offensichtlich überschreitet, sind jedoch für die Annahme einer Zollschuldnerschaft unter diesen Umständen strenge rechtliche Maßstäbe anzulegen.¹²⁷²

IV. Ort der Zollschuldentstehung

Entsteht die Zollschuld durch die Abgabe einer Zollanmeldung oder einer Wiederausfuhranmeldung, so ist jener Ort, an dem die entsprechende Anmeldung abgegeben wird, gem. Art. 87 Abs. 1 UAbs. 1 UZK der Ort der Zollschuldentstehung.¹²⁷³ Dies ist nach den Regelungen der Art. 77, 78 und 81 UZK der Fall. In allen anderen Fällen ist nach Art. 87 Abs. 1 UAbs. 2 UZK jener Ort maßgeblich, an dem der Tatbestand, der die Zollschuld entstehen lässt, erfüllt ist. Dies kann beispielsweise der Ort sein, an dem die zur Zollschuld führende Pflichtverletzung begangen wurde. Kann dieser Ort nicht bestimmt werden, so ergibt sich aus Art. 87 Abs. 1 UAbs. 3 UZK eine alternative Regelung. In solchen Fällen wird ersatzweise jener Ort als Ort der Zollschuldentstehung angesehen, an welchem die Zollbehörden erstmals feststellen, dass eine Zollschuld für die betreffenden Waren entstanden ist.

Befinden sich die Waren in einem noch nicht ordnungsgemäß beendeten Verfahren oder in der vorübergehenden Verwahrung und ist es den Zollbehörden nicht möglich den Ort der Zollschuldentstehung fristgerecht festzustellen, so trifft Art. 87 Abs. 2 UZK entsprechende Regelungen. Demzufolge ist der relevante Ort an jener Stelle, an der die Waren in das jeweilige Verfahren oder in die vorübergehende Verwahrung überführt wurden.

Für den Fall, dass mehrere Orte theoretisch für die Zollschuldentstehung in Frage kommen können, fingiert Art. 87 Abs. 3 UZK den Ort, an dem die Zollschuld

1269 EuGH, Urt. v. 19.10.2017, Rs. C-522/16, ECLI:EU:C:2017:778 (A).

1270 EuGH, Urt. v. 19.10.2017, Rs. C-522/16, ECLI:EU:C:2017:778 (A), Rn. 53.

1271 *Uhte*, Datenlieferant als Zollschuldner, EuGH zum Zollschuldner nach Art. 201 Abs. 3 UAbs. 2 ZK, AW-Prax 2018, 208 (208, 211).

1272 Vgl. hierzu *Uhte*, AW-Prax 2018, 208 (210f.).

1273 Damit wird dem 33. Erwägungsgrund der VO (EU) Nr. 952/2013, ABl. EU Nr. L 269/5 entsprochen und eine größere Rechtsklarheit gegenüber dem vormaligen Art. 215 ZK geschaffen.

zuerst entstanden ist, als relevanten Ort. Eine weitere Fiktion trifft in diesem Zusammenhang Art. 87 Abs. 4 UZK. Dieser regelt, dass Zollschulden von weniger als 10.000 Euro, die aufgrund von Verstößen in einem anderen Mitgliedstaat entstanden sind, in dem Mitgliedstaat als entstanden gelten, der den Verstoß schließlich festgestellt hat.

V. Zwischenergebnis

Die Zollschuldentstehungstatbestände des UZK charakterisieren sich im Vergleich zum ZK zum einen durch Veränderungen in ihrer Systematik und zum anderen in ihrer inhaltlichen Ausgestaltung. Deutlich wird dabei, dass auf Seiten der Ausfuhrzollschuldentstehung gewisse Auslegungsfragen offen bleiben. Ihre Ausgestaltung in rechtssystematischer Hinsicht ist nicht immer logisch und konsequent. Der Ordnungsgeber hat hier nicht sauber gearbeitet. Dies mag dem Umstand geschuldet sein, dass die Zollschuldentstehung auf Ausfuhrseite in der EU praktisch keine Rolle spielt und deswegen auch nicht zur Anwendung kommt. Allerdings sind auch im Rahmen Einfuhrzollschuldentstehung stellenweise noch Unklarheiten zu verzeichnen.

Im Hinblick auf den Bereich der Zollschuldnerschaft ist im UZK vor allem die Vielzahl der möglichen Zollschuldner beachtlich. Insbesondere ist in diesem Zusammenhang die Figur des Datenlieferanten hervorzuheben, welcher nun als Zollschuldner in allen Mitgliedstaaten heranzuziehen ist. Insgesamt kommt es damit zu einer erheblichen Erweiterung im Hinblick auf den Kreis der möglichen Zollschuldner im Vergleich zum vormaligen ZK.¹²⁷⁴

Hinsichtlich Zeitpunkt und Ort der Zollschuldentstehung hält der UZK im Vergleich zu seinem Vorgänger wenig Neues bereit. Hier sind im Wesentlichen die alten Vorschriften beibehalten worden.

Alles in allem ergibt sich für das Entstehen der Zollschuld im Rahmen des UZK ein relativ kohärentes Bild. Die normative Verankerung der zollschuldrechtlichen Entstehungstatbestände ist systematisch sowie zahlenmäßig vereinfacht worden und als weitgehend schlüssig und gelungen zu bezeichnen.

1274 So z.B. *Marschall von Bieberstein-Messerschmidt*, Zollschuldner oder nicht? Das ist hier die Frage!, Die eine Zollschuldnerschaft begründende Zurechenbarkeit fremden Verhaltens auf der Grundlage der EuGH-Rechtsprechung in: Summersberger/Merz/Jatzke/Achatz (Hrsg.), Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll im 21. Jahrhundert, Festschrift für Hans-Michael Wolfgang zum 65. Geburtstag, 2018, S. 349ff.; *Lyons*, 2018, S. 477; *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 105; *Wolffgang/Harden*, WCJ Vol. 10, No. 1, 3 (8); *Deimel* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 79 UZK, Rn. 50 [Stand: Juli 2016].

C. Erlöschen der Zollschuld

Das Erlöschen der Zollschuld ist im 4. Kapitel des Titels III „Zollschuld und Sicherheitsleistung“ im UZK geregelt. Systematisch und den zollrechtlichen Abläufen logisch folgend, stellt Kapitel 4 nach den Kapiteln über das Entstehen der Zollschuld (Kapitel 1), die Sicherheitsleistung (Kapitel 2) und über Erhebung, Entrichtung, Erstattung und Erlass (Kapitel 3) den letzten Teil von Titel III dar.¹²⁷⁵ Das Kapitel umfasst die Art. 124-126 UZK, wobei Art. 126 UZK die Befugnisübertragung für die delegierten Rechtsakte zu bestimmten Vorschriften des Kapitels enthält. In den delegierten Rechtsakten hat die Kommission hierzu in Art. 103 UZK-DeIVO Bestimmungen getroffen.

Die Erlöschenstatbestände des UZK gelten fortan sowohl für Einfuhr- als auch für Ausfuhrzollschulden, sofern sich aus dem Wortlaut der einzelnen Tatbestände nicht ausdrücklich etwas anderes ergibt. Dies ist unter anderem aus der systematischen Stellung der Regelungen ersichtlich und auch konsequent, da sich Kapitel 4 über das Erlöschen der Zollschuld am Ende von Titel III befindet und in Kapitel 1 des gleichen Titels das Entstehen der Zollschuld sowohl für Ein- und Ausfuhrzollschulden gleichermaßen geregelt wird.

I. Entstehungsgeschichte des Art. 124 UZK

Die Regelung des Art. 124 UZK besitzt in den vormaligen Vorschriften des ZK keinen unmittelbaren Vorgänger bzw. kein direktes wörtliches Pendant. Sie ist vielmehr eine neu geschaffene Regelung, die neben Inhalten vormaliger Vorschriften auch einige neue Inhalte in einem Katalog zusammenfasst. Sie bildet dabei einen wesentlichen Schwerpunkt der Reform des Zollschuldrechts.¹²⁷⁶ Betrachtet man die Entstehung der Norm eingehender, so lassen sich zunächst deutliche Veränderungen hinsichtlich der Begrifflichkeiten und Konzepte von alter und neuer Gesetzgebung ausfindig machen. Überdies geben die für die Entstehung der Norm verantwortlichen Beweggründe des Gesetzgebers vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtslage Aufschluss über den Werdegang der Norm.

1275 *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank (Hrsg.), EG-Zollrecht, Zollkodex/Zollwert, Loseblatt, Band 5, Art. 124 UZK, Rn. 2 [Stand: Juli 2015] bezeichnet diesen Umstand im Vergleich zum ZK als „systematisch [...] richtiger“.

1276 *Trennt*, Das Erlöschen von Zollschulden, Die Regelungen zum Erlöschen von Zollschulden nach dem Unionszollkodex – Auswirkungen und Möglichkeiten für Wirtschaftsbeteiligte, AW-Prax 2016, 229 (229).

1. Vorgängernormen

Art. 124 UZK hat sich aus einer Vielzahl von Vorgängernormen entwickelt. Für die Einordnung und Analyse der einzelnen Erlöschenstatbestände nach dem UZK ist es daher sinnvoll zunächst einen Blick auf die europarechtliche Etablierung und Entwicklung dieser Tatbestände zu werfen.

a) Art. 2 und Art. 9 der RL EWG Nr. 79/623

In Titel III über das Erlöschen der Zollschuld regelt Art. 9 RL EWG Nr. 79/623 ursprünglich die Erlöschenstatbestände für das europäische Zollrecht. Zunächst behandelt Art. 9 Abs. 1 RL EWG Nr. 79/623 die formalen Erlöschensgründe durch Entrichtung und Verjährung der Zollschuld. Art. 9 Abs. 2 RL EWG Nr. 79/623 sieht überdies weitergehende Gründe für das Erlöschen vor und unterscheidet in diesem Zusammenhang noch zwischen Ein- und Ausfuhrzollschuld. Einfuhrseitig kann es hiernach zu einem Erlöschen kommen, wenn es zu einer Ungültigkeitserklärung, Rücknahme oder Ersetzung der Zollanmeldung kommt, die einverständliche Vernichtung, Zerstörung oder Überlassung der Waren veranlasst wird, ein Verlust der Waren aufgrund von Zufall oder höherer Gewalt vorliegt oder die nachweisliche Wiederausfuhr aus dem Zollgebiet oder in einen anderen Mitgliedstaat unter Einhaltung der Zollvorschriften gegeben ist. Ausfuhrseitig erlischt die Zollschuld, sofern die Ausfuhranmeldung für ungültig erklärt wird oder wenn die Waren das Zollgebiet nachweislich nicht verlassen konnten.

Nicht als Erlöschensgrund bezeichnet, sondern mit einer „es-sei-denn Formel“ als Ausnahme vom Entstehen der Einfuhrzollschuld eingegliedert, ergänzt der sogenannte Heilungstatbestand des Art. 2 Buchst. d RL EWG Nr. 79/623 den Katalog aus Art. 9 RL EWG Nr. 79/623. Sofern sich etwaige Unterlassungen im Bereich der Pflichterfüllung nachweislich nicht auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens ausgewirkt haben, entsteht eine Einfuhrzollschuld nach dieser Formel erst gar nicht.

b) Art. 2 und Art. 8 der VO EWG Nr. 2144/87

Die Art. 2 und 8 der VO EWG Nr. 2144/87 haben die Regelungen aus der vormaligen RL EWG Nr. 79/623 dem Grundsatz nach übernommen und unter Berücksichtigung von bereits gesammelten Erfahrungen ergänzt bzw. präzisiert. Als Erweiterung der bisherigen Erlöschenstatbestände wird die Einziehung gem. Art. 8 Abs. 1 Buchst. b VO EWG Nr. 2144/87 eingeführt, die auch die vorherige Beschlagnahme durch die Zollbehörden erfasst.¹²⁷⁷

1277 5. Erwägungsgrund der VO EWG Nr. 2144/87, ABl. EG Nr. L 201/15.

Weiterhin hält die Verordnung an der „es-sei-denn Formel“ als Ausnahme vom Entstehen der Einfuhrzollschuld fest und bedient sich diesen Instruments in Art. 2 Abs. 1 Buchst. d und e VO EWG Nr. 2144/87. Ähnlicher Natur ist Art. 4 VO EWG Nr. 2144/87, der in bestimmten Situationen von Beginn an keine Zollschuld entstehen lässt.

Eine Veränderung im Hinblick auf Systematik oder Konzeption des Erlöschens lässt sich mit der VO EWG Nr. 2144/87 damit nicht feststellen. Allerdings sind durch den Verbindlichkeitsgehalt der Verordnung nun sämtliche Regelungen unmittelbar in allen Mitgliedstaaten anwendbar.¹²⁷⁸

c) Art. 233f. ZK, Art. 204 ZK i.V.m. Art. 859 ZK-DVO und Art. 206 ZK

Erste Veränderungen im Hinblick auf Systematik und Umfang der Erlöschensgründe lassen sich im ZK finden. Nach wie vor differenziert der ZK allerdings, wie seine Vorgänger, zwischen Erlöschen und Heilung der Zollschuld über die „es-sei-denn Formel“.

In Kapitel 4, Titel VII des ZK ist das Erlöschen von entstandenen Zollschulden geregelt. Die Art. 233 und 234 ZK behandeln in diesem Zusammenhang die verschiedenen Tatbestände. Neben der Verjährung und der Zahlungsunfähigkeit des Zollschuldners (Art. 233 UAbs. 1 ZK) kommen die Entrichtung des Abgabebetrages (Art. 233 UAbs. 1 Buchst. a ZK) und der Erlass desselben (Art. 233 UAbs. 1 Buchst. b ZK) als Erlöschensgründe in Betracht. Weiterhin erlischt die Zollschuld aufgrund der Ungültigkeitserklärung der Zollanmeldung (Art. 233 UAbs. 1 Buchst. c 1. Anstr. ZK) und in Fällen der Beschlagnahme in Verbindung mit einer gleichzeitigen oder späteren Einziehung, in Fällen der Vernichtung, Zerstörung oder der Aufgabe zugunsten der Staatskasse sowie bei Verlust (Art. 233 UAbs. 1 Buchst. c, 2. Anstr. ZK). Das Erlöschen im Rahmen des Einfuhrschmuggels führt auch nach dem ZK nach wie vor zum Erlöschen der Zollschuld (Art. 233 UAbs. 1 Buchst. d ZK). Art. 234 ZK regelt zudem einen speziellen Erlöschenstatbestand für Präferenzzollschulden.

Art. 204 Abs. 1 ZK sieht vor, dass Zollschulden, obwohl eine dem Tatbestand entsprechende zollrechtliche Verfehlung vorliegt, nicht zum Entstehen kommen. Hierzu sieht Art. 204 Abs. 1 UAbs. 2 ZK eine Ausnahmeregelung vor, die auch als „es-sei-denn Formel“ bezeichnet wird. Sofern die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Heilungsmöglichkeit¹²⁷⁹ gegeben sind, kommt die Zollschuld nicht

¹²⁷⁸ Siehe Art. 288 Abs. 2 AEUV (Vorgängernormen: Art. 249 Abs. 2 EGV, Art. 189 Abs. 2 EWGV).

¹²⁷⁹ Witte in: Witte, Zollkodex, 2013, Art. 204 ZK, Rn. 31.

zur Entstehung. Man kann in diesem Zusammenhang auch von einem ‚Quasi-Erlöschenstatbestand‘ sprechen.

Voraussetzung für das Eingreifen des Heilungstatbestands nach Art. 204 Abs. 1 UAbs. 2 ZK ist, dass sich die vorliegende Verfehlung nachweislich nicht auf die Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des jeweiligen Zollverfahrens ausgewirkt haben darf. Zu diesem Zweck trifft die Durchführungsverordnung in Art. 859 ZK-DVO entsprechende Regelungen. Die Norm stellt weitere Voraussetzungen auf, die vorliegen müssen, damit es zu keinen erheblichen Auswirkungen auf die ordnungsgemäße Abwicklung der entsprechenden Verfahren gekommen ist. Hierzu darf es sich nicht um einen Entziehungversuch handeln (Art. 859 UAbs. 1, 1. Anstr. ZK-DVO), es darf keine grobe Fahrlässigkeit vorliegen (Art. 859 UAbs. 1, 2. Anstr. ZK-DVO) und alle notwendigen Förmlichkeiten zur Bereinigung der Situation der Waren müssen erfüllt werden (Art. 859 UAbs. 1, 3. Anstr. ZK-DVO). In den Nummern 1-10 des Art. 859 ZK-DVO werden zudem Umstände beschrieben, die sich als nicht auf die ordnungsgemäße Abwicklung auswirkend angesehen werden. An dieser Stelle werden eine Reihe von abschließenden, zumeist formalen Verfehlungen aufgeführt, die den Heilungstatbestand des Art. 204 Abs. 1 ZK konkretisieren. Im Vergleich zu den Vorgängernormen hat sich der Umfang der möglichen Tatbestände aufgrund derer keine Zollschuld entsteht infolge der Auflistung der verschiedenen Fallkonstellationen deutlich erweitert. Gleichzeitig ergeben sich aufgrund des durch den EuGH festgestellten abschließenden Charakters der Norm¹²⁸⁰ Folgeprobleme und Abgrenzungsschwierigkeiten, die die Praktikabilität und gerechte Anwendung der Norm in Frage stellen.¹²⁸¹

Neben dem bereits erörterten Heilungstatbestand aus Art. 204 Abs. 1 ZK sieht auch Art. 206 ZK für bestimmte Einfuhrzollschulden aus den Art. 202 und Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK das Nichtentstehen der Zollschuld vor. Auch die in dieser Norm aufgeführten Tatbestände haben zur Folge, dass im Ergebnis keine Abgaben erhoben werden, sodass sie mit den zuvor besprochenen Normen vergleichbar sind. Die Zollschuld entsteht nicht, obwohl Verstöße gegen zollrechtliche Vorschriften gegeben sind, weil die Waren aus in ihrer Natur liegenden Gründen, durch Zufall, infolge höherer Gewalt oder mit Zustimmung der Zollbehörden vernichtet oder zerstört wurden oder unwiederbringlich verloren gegangen sind.

1280 Vgl. hierzu EuGH, Urt. v. 11.11.1999, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke), Rn. 43.

1281 Siehe hierzu Gliederungspunkt B. II. 2. des 3. Teils dieser Arbeit; *Witte* in: Witte, Zollkodex, 2013, Art. 204 ZK, Rn. 32; *Wäger* in: Dorsch (Hrsg.), Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Altcommentierung ZK, Loseblatt, Art. 204 ZK, Rn. 4 [Stand: September 2011].

Die aufgeführten Fälle verdeutlichen, dass es um Sachverhalte geht, auf die der Zollschuldner keinen Einfluss hat und die zu ungerechten Ergebnissen führen würden, wenn doch eine Zollschuld entstünde.¹²⁸²

d) Art. 86 MZK

Einen deutlichen Wandel erfahren die Erlöschenstatbestände durch den Entwurf und die Verabschiedung des MZK. Zwar kamen die Normen nie zur Anwendung, dennoch tragen sie zum Verständnis der Entstehungsgeschichte des Art. 124 UZK als dessen unmittelbarer Vorgänger wesentlich bei, da die Inhalte der Erlöschensnorm bei der Neufassung des UZK keinem erneuten Wandel unterlagen. Mit Ausnahme kleinerer systematischer Änderungen innerhalb der Norm¹²⁸³ wurden die Tatbestände sogar wortwörtlich in den UZK übernommen.¹²⁸⁴

Der MZK fasst erstmals alle Tatbestände, mit Ausnahme von Erlass und Erstattung, die vormals dazu führten, dass keine Abgaben entrichtet werden mussten, als Erlöschenstatbestände in der zentralen Norm des Art. 86 MZK zusammen.¹²⁸⁵ Damit gliedert er auch diejenigen Fälle, die im ZK noch über die „es-sei-denn Formel“ des Art. 204 ZK und des Art. 859 ZK-DVO geregelt wurden, unter dem Begriff des Erlöschens ein. Die verschiedenen Erlöschenstatbestände gelten dabei gleichermaßen für Ein- und Ausfuhrzollschulden und sind in Art. 86 Abs. 1 MZK umfassend geregelt.¹²⁸⁶

e) Zwischenergebnis

Bereits durch die Betrachtung der Vorgängernormen des Art. 124 UZK werden erste Entwicklungen im Bereich der Erlöschensgründe von Zollschulden deutlich. Zum einen sind Zunahme und Ausweitung der Erlöschensgründe im Laufe der Zeit zu beobachten. Mit der Verordnung des ZK und seiner Durchführungsverordnung besteht schließlich ein relativ ausdifferenziertes System, mit welchem es

1282 Witte in: Witte (Hrsg.), Zollkodex, 2013, Art. 206 ZK, Rn. 1 mit Kritik an der Regelung; Deimel in: Dorsch (Hrsg.), Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Altcommentierung ZK, Loseblatt, Art. 206 ZK, Rn. 1 [Stand: Januar 2014].

1283 Vgl. Entsprechungstabelle im Anhang zur VO (EU) Nr. 952/2013, ABI. EU Nr. L 269/94.

1284 Siehe hierzu auch Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Europäischen Union (Neufassung) v. 20.2.2012, COM (2012) 64 final, 2012/0027 COD, S. 119-121, in dem die angedachten Neuerungen des UZK gegenüber dem MZK aufgezeigt werden.

1285 *Lux*, ZfZ Sonderheft/2009, 1 (22).

1286 Anmerkung: Da die einzelnen Erlöschenstatbestände des MZK mit jenen des UZK inhaltlich übereinstimmen, wird an dieser Stelle nicht weiter auf diese eingegangen. Eine ausführliche Analyse der Erlöschensgründe des inhaltsgleichen Art. 124 UZK erfolgt in Gliederungspunkt C. II. des 4. Teils dieser Arbeit.

zu einem Erlöschen bzw. einer „Heilung“ von Zollschulden kommen kann. Weiterhin werden Veränderungen im Hinblick auf die hinter diesem System stehenden Begrifflichkeiten und Konzepte deutlich. Mit Art. 86 MZK, der später in Art. 124 UZK aufgeht, wird erstmals die Unterscheidung zwischen dem anfänglichen Nichtentstehen der Zollschuld und dem Erlöschen der bereits entstandenen Zollschuld aufgegeben.

2. Begriffs- und Konzeptwandel: Erlöschen statt Heilung

Begrifflich geht das Zollrecht des UZK fortan in Art. 124 UZK einheitlich vom Erlöschen der Zollschuld aus. Unter diesem Begriff gruppiert das Unionszollrecht alle vormaligen Erlöschens-, Nichtentstehungs- und Heilungstatbestände des ZK.¹²⁸⁷ Hierdurch entsteht ein konzeptioneller und systematischer Umbruch, der einer näheren Betrachtung und Einordnung bedarf.

Im vormaligen ZK-Zollschuldrecht und auch in dessen anderen Vorgängernormen existiert der einheitliche Begriff des Erlöschens im Sinne des UZK noch nicht. Zwar gibt es bereits Erlöschensgründe wie sie beispielsweise in Art. 233 ZK geregelt sind. Die in den Normen geregelten Tatbestände sind aber nicht die einzigen Gründe, die dazu führen können, die Zollschuld im Ergebnis nicht zur Anwendung kommen zu lassen und somit auch keine Abgaben zu erheben. Die Vorgängernormen des Art. 124 UZK unterscheiden von den Erlöschenstatbeständen noch jenen Fall der Heilung der Zollschuld, welcher sich über den einseitigen Heilungstatbestand des Art. 204 Abs. 1 ZK i.V.m. Art. 859 ZK-DVO ergibt und jenen des Nichtentstehens der Zollschuld gem. Art. 206 ZK.¹²⁸⁸

Auch wenn die beiden Begriffe Erlöschen und Heilung scheinbar gleich zu behandeln sind, liegt der Unterschied jedoch im Detail. Dabei sind vor allem die sich hinter den Begrifflichkeiten verborgenden Konzepte und der Zeitpunkt ihrer Anwendung entscheidend. Während eine Heilung der Zollschuld dazu führt, dass dieselbige aufgrund einer Ausnahmeregel im Entstehungstatbestand gar nicht erst entsteht¹²⁸⁹, setzt ein Erlöschen nach dem UZK erst im Falle einer entstandenen

1287 *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 79 UZK, Rn. 7 [Stand: August 2017]; *Witte* in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 2; *Witte*, AW-Prax 2013, 373 (377).

1288 Siehe hierzu Gliederungspunkt C. I. 1. c) des 4. Teils dieser Arbeit.

1289 Vgl. Wortlaut des Art. 204 ZK; *Witte* in: Witte, Zollkodex, 2013, Art. 204 ZK, Rn. 31; *Wäger* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 204 ZK, Rn. 3 [Stand: September 2011].

Zollschuld an, die dann nachträglich wieder beseitigt wird¹²⁹⁰, d.h. erlischt. Folglich kommen beide Konzepte zu dem Ergebnis, dass der Wirtschaftsbeteiligte keine Abgaben im Rahmen einer Zollschuld entrichten muss. Sie verfolgen mithin das gleiche Ziel. Die Art und Weise wie das Erlöschen bzw. die Heilung der Zollschuld herbeigeführt wird, ist jedoch verschieden, was vor allem im juristischen Prüfungsaufbau zu Unterschieden führt.¹²⁹¹

3. Beweggründe für Wandel und Umgestaltung

Für die Umwandlung von Heilungs- bzw. Nichtentstehungs- zu Erlöschenstatbeständen sowie für die Neugestaltung des Art. 124 UZK durch den Unionsgesetzgeber können verschiedene Beweggründe ausfindig gemacht werden. Sie sind systematischer, inhaltlicher, praktischer und rechtlicher Art.

a) Systematische Erwägungen

In systematischer Hinsicht dürften Beweggründe, die auf eine Veränderung der Regelungstechnik und den Anwendungsbereich der Norm abzielen, im Vordergrund stehen. Systematisch wird den Erlöschenstatbeständen im UZK mit Art. 124 UZK eine von jeglichen Entstehungstatbeständen abgekoppelte Norm zugebilligt. Sie ist aufgrund der zollrechtlichen Abläufe konsequenterweise systematisch im letzten Kapitel zum Zollschuldrecht und somit auch hinter den Erlass- und Erstattungsvorschriften der Art. 116-123 UZK angesiedelt worden.¹²⁹² In dieser werden alle relevanten Erlöschensgründe aufgeführt. Dies ist ein deutlicher Unterschied zum vormaligen ZK, der seinen Heilungstatbestand lediglich in Art. 204 Abs. 1 ZK als eine Art Ausnahmeklausel vom Grundsatz rechtlich verankerte. Diese Ausnahmeklausel musste sodann durch die ZK-DVO weiter ausgestaltet werden. Weitere Erlöschenstatbestände wurden im ZK parallel geregelt.

1290 Vgl. Wortlaut und systematische Stellung des Art. 124 UZK; *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt (Hrsg.), EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Loseblatt, Art. 124 UZK, Rn. 1 [Stand: Mai 2017].

1291 Vgl. *Kock*, Allgemeines Zollrecht, Prüfungsschemata und Übersichten, 3. Aufl., 2013, S. 72ff. im Gegensatz zu *Kock/Focke/Schulte*, Allgemeines Zollrecht, Prüfungsschemata und Übersichten, 5. Aufl., 2018, S. 73ff. und *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, 2012, Rn. 1262ff. und 1319ff. im Gegensatz zu *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Prüfungsschema in Rn. E 1101.

1292 *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 2 [Stand: Juli 2015]; vgl. zum MZK, der diese Systematik bereits vorsah, *Lux*, ZfZ Sonderheft/2009, 1 (22).

Die Sammelvorschrift des Art. 124 Abs. 1 UZK führt fortan dazu, dass den Vorschriften im UZK, unabhängig von einem konkreten Zollschuldentstehungsstatbestand, mehr Raum und Bedeutung zukommt. Dies wird zum einen durch ihre Stellung in einem eigenen Kapitel 4 über das Erlöschen der Zollschuld in Titel III der Verordnung deutlich, welches sich sowohl auf Einfuhr- als auch auf Ausfuhrzollschulden bezieht. Zum anderen zeigt sich die gesteigerte Bedeutung aber auch durch den zentralen Katalog an Erlöschensgründen des Art. 124 Abs. 1 UZK. Hier wurde mit Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK auch ein Tatbestand eingegliedert, dessen Voraussetzungen sich früher im vormaligen Art. 859 ZK-DVO befanden. Die Integration dieser ehemaligen Durchführungsvorschrift in den UZK verdeutlicht den Stellenwert, den der Gesetzgeber der Norm und deren Anwendungsbereich beimisst.

b) Inhaltliche Erwägungen

Die inhaltlichen Erwägungen des Gesetzgebers zielen auf eine inhaltliche Erweiterung und Ausdehnung der Fallgruppen des Erlöschens ab. Mit Art. 124 UZK hat der Unionsgesetzgeber eine Norm geschaffen, die ausweislich ihres Wortlautes für sämtliche Zollschuldentstehungsstatbestände des UZK gilt. Neben der Ausdehnung des Anwendungsbereichs wurde auch der inhaltliche Umfang der Norm um weitere Fallgruppen erweitert oder präzisiert. So wurde beispielsweise Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK eingeführt, der das Erlöschen von Zollschulden bei nachweislicher Wiederausfuhr von Waren aus dem Zollgebiet vorsieht.

Im Hinblick auf die Integration des vormaligen Heilungsstatbestands möchte der Gesetzgeber inhaltlich offensichtlich von einem vormalig singulären Tatbestand, welcher nur als Ausnahme im Falle einer Zollschuldentstehung nach Art. 204 Abs. 1 ZK einschlägig war, zu einer umfassenderen Regelung gelangen, welche die Möglichkeit bietet, die Erhebung der Zollschuldabgaben nachträglich zu verhindern. Somit weitet der Gesetzgeber auf inhaltlicher Ebene vor allem den Geltungsbereich der vormaligen Heilungsmöglichkeiten aus. Folglich besteht für den Wirtschaftsbeteiligten eine größere Chance, dass entstandene Zollschulden im Einzelfall wieder erlöschen können und somit keine Abgaben entrichtet werden müssen.

c) Praktische Erwägungen

In praktischer Hinsicht dürften Erwägungen hinsichtlich der Komplexitätsreduzierung und der Anwenderfreundlichkeit im Vordergrund gestanden haben. Die Sammelvorschrift des Art. 124 Abs. 1 UZK vereinfacht dem Gesetzesanwender grundsätzlich den Zugang zur Thematik, da alle in Betracht kommenden Erlöschensgründe abschließend in einer Norm aufgeführt werden. Durch die systematische

Zentralisierung der Erlöschensgründe in einer Norm trägt diese zur Rechtsklarheit bei und ist anwenderfreundlicher als die bisherigen Regelungen im ZK.

Auch für die Zollbehörden ist die einheitliche für alle Zollschulden geltende Erlöschensnorm von Vorteil. Zum einen stellt sich die Prüfung des Entstehens der Zollschuld einfacher dar, da es fortan keine Ausnahmetatbestände mehr gibt, die bereits zu einem Nichtentstehen der Zollschuld führen würden. Hier kommt es zudem zu weniger Abgrenzungsschwierigkeiten im Rahmen der Entstehungstatbestände.¹²⁹³ Zum anderen gilt Art. 124 UZK grundsätzlich für alle Ein- und Ausfuhrzollschulden, sodass auch hier keine Differenzierung mehr erfolgen muss.

d) Rechtliche Erwägungen

Weiterhin kann die Etablierung des Art. 124 UZK auch auf rechtliche Erwägungen zurückgeführt werden. Sie könnte in Teilen als Reaktion auf die Rechtsprechung des EuGH und die mit dieser Rechtsprechung in Verbindung stehenden praktischen Probleme verstanden werden. Der EuGH hat in einer Reihe von Urteilen Zollschulden entstehen lassen, die in Literatur und Praxis für Kritik und Unverständnis gesorgt haben.¹²⁹⁴ Aufgrund der fortgeführten Rechtsprechung des EuGH, welcher der Zollschuld sogar einen Sanktionscharakter zugewiesen hat, dürften Kommission, Rat und Parlament sich bewogen gefühlt haben, auf diesen Umstand zu reagieren. Mit Art. 124 UZK hat der Verordnungsgeber dieser Rechtsprechungslinie normativ entgegengewirkt und seinen Standpunkt in der Sache deutlich gemacht. Hiernach soll die Zollschuld in möglichst wenigen Fällen entstehen und Verfahrensverstöße sollen durch Sanktionen statt durch Zollschulden geahndet werden.¹²⁹⁵

Ebenfalls erscheint aus Gründen der Beweislastverteilung zwischen Zollschuldner und Zollverwaltung die Einrichtung der zentralen Erlöschensnorm des Art. 124 UZK und die Aufgabe der Nichtentstehungs- und Heilungstatbestände folgerichtig. Eine klare Trennung der Beweislastverteilung wird durch die Neugestaltung rechtlich herbeigeführt, sodass grundsätzlich die Zollbehörden für das

1293 Siehe Gliederungspunkt B. I. 1. c) des 4. Teils dieser Arbeit.

1294 Siehe z.B. EuGH, Urт. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann), ZfZ 2004, 122f. in Gliederungspunkt B. II. 4. des 3. Teils dieser Arbeit oder EuGH, Urт. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), ZfZ 2012, 322ff. sowie EuGH, Urт. v. 6.9.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate), ZfZ 2012, 264f. in Gliederungspunkt B. II. 6. des 3. Teils dieser Arbeit.

1295 Gellert in: Dorsch (Hrsg.), Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Loseblatt, Art. 124 UZK, Rn. 2 [Stand: September 2016].

Entstehen der Zollschuld und der Zollschuldner für deren Erlöschen in der Beweispflicht stehen.¹²⁹⁶

4. Zwischenergebnis

Systematisch waren Erlöschensgründe für Zollschulden bereits in den frühen zollrechtlichen Vorschriften auf europäischer Ebene vorgesehen. Dabei ist im Laufe der Zeit zunächst eine Zunahme der einzelnen Erlöschensgründe zu verzeichnen sowie eine fortwährende Differenzierung zwischen den Konzepten Erlöschen und Heilung von Zollschulden. Mit der Einführung des MZK wurde diese Trennung erstmals aufgegeben und sämtliche Gründe, die dazu führen, dass im Ergebnis keine Abgaben aufgrund von Zollschulden erhoben werden, sind fortan unter dem Terminus des Erlöschens zentral in einer Norm zusammengefasst. Gleichzeitig hat der Gesetzgeber den Anwendungsbereich der Norm auf sämtliche Zollschuldentstehungstatbestände ausgedehnt und die Anzahl der Erlöschenstatbestände inhaltlich ausgeweitet. Hiermit reagiert der Gesetzgeber auf rechtliche und praktische Probleme, die es in der Vergangenheit bei der Anwendung, vor allem im Zusammenhang mit dem ehemaligen Heilungstatbestand des Art. 204 Abs. 1 ZK, immer wieder gab. Art. 124 UZK führt somit dazu, dass insgesamt weniger Zollschulden aufrechterhalten und unbillige Ergebnisse vermieden werden. Alles in allem können die gesetzgeberischen Erwägungen, die hinter der neuen Konzeption der Erlöschensnorm stehen dürften, somit als wirtschaftsfreundlich und liberal eingestuft werden.

II. Erlöschenstatbestände des Art. 124 Abs. 1 UZK

Art. 124 Abs. 1 UZK fasst in seinem Katalog der Buchstaben a bis k verschiedene Fälle des Erlöschens der Zollschuld zusammen, auf die sich der Wirtschaftsbeteiligte gegebenenfalls berufen kann. Dabei sind die aufgeführten Erlöschenstatbestände inhaltlich voneinander unabhängig und stehen selbstständig nebeneinander.¹²⁹⁷ Weiterhin sind die Tatbestände als abschließend zu sehen.¹²⁹⁸ Die Auflistung der verschiedenen Fälle orientiert sich dem Grunde nach an der Systematik des UZK. Diese Fälle betreffen unterschiedliche Situationen, Handlungen und Stadien, in denen es zu einem Erlöschen von Zollschulden kommen kann. Die

1296 *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 136; *Witte* in: *Witte* (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Vor Art. 124 UZK, Rn. 10.

1297 *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1219; *Deimel* in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, Art. 124 UZK, Rn. 10 [Stand: Februar 2017].

1298 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 1; *Bartone* in: *Krenzler/Herrmann/Niesstedt*, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 1 [Stand: Mai 2017].

meisten von ihnen verlangen ein entsprechendes Handeln des Wirtschaftsbeteiligten, sodass dieser es zumeist selbst in der Hand hat, ob eine Zollschuld gegebenenfalls noch zum Erlöschen gebracht werden kann. Dabei unterliegen die verschiedenen Erlöschensgründe keiner Rangfolge und schließen sich nicht gegenseitig aus.¹²⁹⁹ Beweispflichtig im Hinblick auf das Vorliegen der für ein Erlöschen notwendigen Umstände ist grundsätzlich der Wirtschaftsbeteiligte selbst.¹³⁰⁰

Anwendung finden die Erlöschensgründe des Art. 124 UZK seit dem 1.5.2016.¹³⁰¹ Die Auffassung, wonach Art. 124 UZK auch auf Zollschulden, die vor dem 1.5.2016 entstanden und zu diesem Zeitpunkt noch nicht erloschen waren, Anwendung finden könnte,¹³⁰² ist mit guten Argumenten abzulehnen.¹³⁰³ Denn als materiell-rechtliche Norm kann der zeitliche Anwendungsbereich des Art. 124 UZK nicht rückwirkend ausgedehnt werden.¹³⁰⁴ Auch aus der Gesamtschau der bisherigen EuGH-Rechtsprechung zu diesem Thema lässt sich für die Anwendung des Art. 124 UZK auf „Altfälle“ kein anderes Verständnis ableiten.¹³⁰⁵

Vom Anwendungsbereich der Norm ausgenommen, sind gem. Art. 124 Abs. 1 UZK vorab bereits Fälle, in denen es zur Nichterhebung der Zollschuld aufgrund gerichtlich festgestellter Insolvenz des Zollschuldners kommt. Die an dieser Stelle benannten geltenden Vorschriften befinden sich nicht im UZK und auch

1299 *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1220.

1300 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Vor Art. 124 UZK, Rn. 10.

1301 Vgl. Art. 288 Abs. 2 UZK. Die Norm spricht von „Juni 2016“. Dies ist jedoch ein redaktioneller Fehler, der mit der Berichtigung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlamentes und des Rates v. 9.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. EU Nr. L 287/90 bereits behoben wurde.

1302 *Trennt*, AW-Prax 2016, 229 (233f.), der sich in seiner Argumentation auf die Übergangsbestimmungen zum UZK sowie auf das Günstigkeitsprinzip und das Verhältnis der zollschuldrechtlichen Vorschriften von ZK und UZK bezieht.

1303 Siehe hierzu ausführlich *Wolffgang/Felderhoff*, Zum nachträglichen Erlöschen der Zollschuld, Ist Art. 124 UZK auf vor dem 1. Mai 2016 entstandene und zu diesem Zeitpunkt noch nicht erloschene Zollschulden anwendbar?, AW-Prax 2016, 337 (337ff.), die sich im Einzelnen auch überzeugend mit den Argumenten von *Trennt* auseinandersetzen (339ff.).

1304 *Deimel*, UZK – Erfahrungsbericht und Perspektiven aus Sicht der Rechtsprechung in: Weiß (Hrsg.), „Bewegte Welt“ – Handel in stürmischen Zeiten, Tagungsband des 29. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 29. und 30. Juni 2017 in Bremen, 2017, S. 108 in Anlehnung an EuGH, Urt. v. 23.2.2006, Rs. C-201/04, ECLI:EU:C:2006:136 (Molenbergnatie), Rn. 31, 41; *Deimel* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 4 [Stand: Februar 2017]; *Wolffgang/Felderhoff*, AW-Prax 2016, 337 (338).

1305 *Wolffgang/Felderhoff*, AW-Prax 2016, 337 (338f.).

nicht im europäischen Recht, sondern richten sich nach den nationalen Insolvenzordnungen der einzelnen Mitgliedstaaten.¹³⁰⁶

1. **Art. 124 Abs. 1 Buchst. a UZK – Zollschuld nicht mehr mitteilbar/Verjährung**

In seinem ersten Erlöschenstatbestand normiert Art. 124 Abs. 1 Buchst. a UZK das Erlöschen der Zollschuld für den Fall, dass die Zollschuld nicht mehr mitteilbar ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Zollschuld nach Art. 103 UZK verjährt ist. Dieser Erlöschensgrund der Verjährung war bereits in Art. 9 Abs. 1 Buchst. b RL EWG Nr. 79/623 vorgesehen. Der Tatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. a UZK ist unmittelbarer Nachfolger des Art. 233 UAbs. 1 ZK und war ebenfalls in Art. 86 Abs. 1 MZK über einen Verweis tatbestandlich vorgesehen.

Nach dem UZK verjährt eine Zollschuld in der Regel, wenn diese gem. Art. 103 Abs. 1 UZK nach Ablauf von drei Jahren nicht mehr mitgeteilt werden kann, wobei der Tag des Entstehens der Zollschuld der relevante Tag für die Verjährung ist. Die Berechnung der Verjährung richtet sich nach der Fristenverordnung¹³⁰⁷, was sich ausdrücklich aus Art. 55 Abs. 2 UZK ergibt.

Eine etwaige Fristverlängerung der Verjährung auf mindestens fünf bis maximal zehn Jahre regelt Art. 103 Abs. 2 UZK für den Fall, dass die Zollschuld aufgrund einer strafbaren Handlung entstanden ist. Diese Frist berechnet sich auch weiterhin nach der FristenVO. Allerdings richtet sich die konkrete Ausgestaltung der vorgesehenen Höchstfrist nach einzelstaatlichem Recht, was sich aus Art. 103 Abs. 2 UZK ergibt. Gem. Art. 103 Abs. 3 UZK kann es überdies auch zu einer Aussetzung der Verjährungsfrist kommen, sofern ein Rechtsbehelf nach Art. 44 UZK eingelegt wird (Buchst. a) oder dem Zollschuldner von den Zollbehörden gem. Art. 22 Abs. 6 UZK Gründe für ihre Mitteilung der Zollschuld mitgeteilt werden (Buchst. b). Besondere Regelungen für die Verjährung im Falle des Wiederauflebens der Zollschuld nach Art. 116 Abs. 7 UZK sieht Art. 103 Abs. 4 UZK vor.

1306 Für Deutschland gilt in diesem Zusammenhang die Insolvenzordnung (InsO) und hier speziell die §§ 286ff. InsO, die sich mit der Restschuldbefreiung im Falle der Insolvenz des Schuldners befassen, welche zur Nichterhebung der Zollschuld führen kann.

1307 VO (EWG, Euratom) Nr. 1182/71 des Rates vom 3. Juni 1971 zur Festlegung der Regeln für die Fristen, Daten und Termine, ABl. EG Nr. L 124/1.

2. Art. 124 Abs. 1 Buchst. b UZK – Entrichtung des Einfuhr-/Ausfuhrabgabenbetrags

Der zweite Erlöschenstatbestand regelt mit Art. 124 Abs. 1 Buchst. b UZK, dass eine Zollschuld dann erlischt, wenn der entsprechende Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag entrichtet wurde. Bereits in Art. 9 Abs. 1 Buchst. a Var. 1 RL EWG Nr. 79/623 war dieser Fall des Erlöschens vorgesehen. Der Tatbestand ist Nachfolger des Art. 233 UAbs. 1 Buchst. a ZK und war auch in Art. 86 Abs. 1 Buchst. a MZK vorgesehen.

Er kann als Standardfall im Zusammenspiel von Zollschuldentstehung und Erlöschen betrachtet werden, da in der Regel, und sofern es keinen Dissens zwischen dem Wirtschaftsbeteiligten und den Zollbehörden über die Entstehung der Zollschuld gibt, die entsprechenden Abgaben durch den Wirtschaftsbeteiligten entrichtet werden. Die Abgabentrichtung ist in Art. 109 UZK normiert. Sie kann gem. Art. 109 Abs. 1 UZK in bar oder mit anderen Zahlungsmitteln erfolgen, die schuldbefreiende Wirkung¹³⁰⁸ haben. Der Abgabenbetrag kann dabei auch von einem Dritten anstelle des Zolld Schuldners gem. Art. 109 Abs. 2 UZK entrichtet werden. Die Entrichtung des Abgabenbetrags wirkt auch für alle Gesamtschuldner nach Art. 84 UZK.¹³⁰⁹

3. Art. 124 Abs. 1 Buchst. c UZK – Erlass des Einfuhr-/Ausfuhrabgabenbetrags

Art. 124 Abs. 1 Buchst. c UZK regelt in seinem dritten Erlöschenstatbestand, wie bereits Art. 9 Abs. 1 Buchst. a Var. 2 RL EWG Nr. 79/623, dass eine Zollschuld durch den Erlass des Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrags erlischt. Der Tatbestand ist Nachfolger des Art. 233 UAbs. 1 Buchst. b ZK und war auch wortgleich in Art. 86 Abs. 1 Buchst. b MZK vorgesehen.

Der Begriff des Erlasses ist in Art. 5 Nr. 29 UZK legal definiert und bezeichnet die Befreiung von der Verpflichtung zur Entrichtung eines noch nicht entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrags. Einschränkend steht Art. 124 Abs. 1 Buchst. c UZK jedoch unter dem Vorbehalt des Abs. 5 der Norm. Dieser regelt,

1308 Hierunter ist auch die Aufrechnung zu fassen, welche sich nach einzelstaatlichem Recht richtet und nach deutschem Recht gem. Art. 109 Abs. 1 UZK i.V.m. § 226 AO erfolgen kann.

1309 *Gellert* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 124 UZK, Rn. 5 [Stand: September 2016]; *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 7 [Stand: Mai 2017]; *Deimel* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 33 [Stand: Februar 2017].

dass, sofern mehrere Personen als Zollschuldner dazu verpflichtet sind die entsprechenden Abgaben zu entrichten, ein etwaiges Erlöschen der Zollschuld nur für diejenige(n) Person(en) zum Tragen kommt, der bzw. denen auch konkret der Erlass gewährt wurde. Folglich bleibt die Zollschuld für alle anderen Zollschuldner im Fall des Erlasses weiterhin bestehen.¹³¹⁰

4. Art. 124 Abs. 1 Buchst. d UZK – Ungültigkeitserklärung der Zollanmeldung

Nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. d UZK kommt es ebenfalls zum Erlöschen der Zollschuld, wenn für Waren, die zu einem abgabepflichtigen Zollverfahren angemeldet worden sind, die abgegebene Zollanmeldung auf Antrag für ungültig erklärt wird. Dies ist konsequent, da ohne eine Zollanmeldung auch keine Abgabenschuld entstehen kann. Verliert die Zollanmeldung ihre Gültigkeit, so wird auch der vormals festgesetzten Abgabenschuld die rechtliche Grundlage entzogen. Dieser Erlöschensgrund war in ähnlicher Form bereits in Art. 9 Abs. 2 Buchst. a 1. Anstr. und Buchst. b 1. Anstr. RL EWG Nr. 79/623 vorgesehen. Allerdings bezog er sich nur auf die Anmeldung zum freien Verkehr oder die Ausfuhr. Art. 8 Abs. 2 Buchst. a, Abs. 3 Buchst. a VO EWG Nr. 2144/87, Art. 233 UAbs. 1 Buchst. c 1. Anstich ZK sowie Art. 86 Abs. 1 Buchst. c MZK sehen wie ihr Nachfolger bereits die Ungültigkeitserklärung der Anmeldungen zu Zollverfahren vor, die mit einer Abgabenerhebung einhergehen.¹³¹¹

Die Voraussetzungen für die Ungültigkeitserklärung einer Zollanmeldung befinden sich im Unionszollrecht in Art. 174 UZK. Demzufolge ist gem. Art. 174 Abs. 1 UZK zunächst ein Antrag des Anmelders erforderlich, damit eine bereits von den Zollbehörden angenommene Zollanmeldung von diesen wieder für ungültig erklärt wird. Weiterhin müssen die Zollbehörden von einem der beiden in Art. 174 Abs. 1 UZK normierten Fälle überzeugt sein. Dies ist zum einen dann gegeben, wenn die Waren unverzüglich in ein anderes Zollverfahren übergeführt werden müssen (Buchst. a) und zum anderen, wenn die Überführung der Waren zu einem angemeldeten Zollverfahren infolge besonderer Umstände nicht mehr gerechtfertigt ist (Buchst. b). Gehemmt wird die Antragsmöglichkeit des Wirtschaftsbeteiligten gem. Art. 174 Abs. 1 UAbs. 2 UZK durch eine angeordnete Zollbeschau seitens der Zollbehörden. Erst nach erfolgter Beschau kann der Antrag gestellt werden.

1310 Siehe hierzu auch Gliederungspunkt C. III. 2. b) des 4. Teils dieser Arbeit.

1311 Anmerkung: In der Praxis sind dies, mangels nicht erhobener Ausfuhrabgaben, die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr (Art. 201 UZK) sowie die vorübergehende Verwendung unter teilweiser Befreiung von Einfuhrabgaben (Art. 250 UZK); siehe auch *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 11.

Zeitlich begrenzt wird der Antrag auf Ungültigkeitserklärung gem. Art. 174 Abs. 2 UZK durch die Überlassung der Waren durch die Zollbehörden. Nach dem Zeitpunkt der Überlassung besteht grundsätzlich für den Wirtschaftsteilnehmer keine Antragsmöglichkeit mehr und folglich kann auch Art. 124 Abs. 1 Buchst. d UZK keine Anwendung mehr finden. Allerdings sieht Art. 148 UZK-DeI/VO gesonderte Fälle vor, in denen eine Ungültigkeitserklärung auch nach der Überlassung erfolgen kann. Liegen die Voraussetzungen für die Ungültigkeitserklärung vor, so wird die Zollanmeldung von Anfang an als nicht abgegeben betrachtet, wodurch die Zollschuld rückwirkend gem. Art. 124 Abs. 1 Buchst. d UZK wieder erlischt.¹³¹²

5. Art. 124 Abs. 1 Buchst. e UZK – Beschlagnahme und/oder Einziehung

Eine Zollschuld erlischt ferner gem. Art. 124 Abs. 1 Buchst. e UZK, sofern abgabepflichtige Waren eingezogen oder beschlagnahmt und gleichzeitig oder nachfolgend eingezogen werden.¹³¹³ Dieser Erlöschensgrund war erstmals in Art. 8 Abs. 1 Buchst. b VO EWG Nr. 2144/87 zu finden.¹³¹⁴ Nach dem ZK war dieser Tatbestand in Art. 233 UAbs. 1 Buchst. c 2. Anstr. und Buchst. d ZK vorgesehen. Allerdings galt dieser lediglich bei Beschlagnahme und gleichzeitiger oder späterer Einziehung, die sich vor der Überlassung der Waren ereigneten. Mit der Einführung des MZK trennt der Ordnungsgeber die beiden Tatbestände der alleinigen Einziehung und der Beschlagnahme mit gleichzeitiger oder anschließender Einziehung in Art. 86 Abs. 1 Buchst. d und e MZK. Wie auch in Art. 124 Abs. 1 Buchst. e UZK, entfällt zudem das Erfordernis, dass die Waren vor ihrem Eingang in den Wirtschaftskreislauf beschlagnahmt werden müssen.¹³¹⁵ Damit wird

1312 Witte in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 12; Gellert in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 124 UZK, Rn. 9 [Stand: September 2016]; Bartone in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 10 [Stand: Mai 2017].

1313 A.A. Deimel in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 42 [Stand: Februar 2017], der an dieser Stelle von einem ungenauen Wortlaut seitens des Ordnungsgebers ausgeht. Demzufolge würde dann eine Einziehung ohne Beschlagnahme den Tatbestand nicht erfüllen.

1314 Vgl. auch 5. Erwägungsgrund der VO (EWG) Nr. 2144/87, ABl. EG Nr. L 201/15.

1315 Witte in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 14, Deimel in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 42 [Stand: Februar 2017]; Witte/Henke/Kammerzell, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 137; Müller-Eiselt in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 6 [Stand: Juli 2015].

zugleich eine Sanktionsmaßnahme in den Erlöschenstatbeständen abgeschafft.¹³¹⁶ Mit dem UZK sind beide Fallvarianten, die fortan zwei Erlöschensgründe darstellen, systematisch wieder in einem Buchstaben zusammengefasst worden. Dennoch kommt es an dieser Stelle zu einer Ausweitung des Tatbestands, da nun auch die Einziehung der Waren allein zu einem Erlöschen der Zollschuld führt.¹³¹⁷

Die vom Ordnungsgeber festgelegte Abgabepflichtigkeit der Waren wirkt allerdings im Falle von Einziehung oder Beschlagnahme nach der Überlassung Fragen auf.¹³¹⁸ Waren, die vorschriftswidrig gem. Art. 79 UZK Eingang in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebietes gefunden haben, bleiben abgabepflichtig, sodass es bei Einziehung oder Beschlagnahme dieser gem. Art. 124 Abs. 1 Buchst. e UZK zu einem Erlöschen der Zollschuld kommt.¹³¹⁹ Eine Überlassung hat in diesem Kontext gar nicht stattgefunden. Waren, die allerdings von den Zollbehörden zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen und für die Abgaben bereits entrichtet wurden, sind nicht mehr abgabepflichtig. Kommt es in diesen Fällen zur Einziehung oder Beschlagnahme, so ist der Erlöschensgrund des Art. 124 Abs. 1 Buchst. e UZK für die entstandene Zollschuld nicht mehr anwendbar.¹³²⁰ Hierfür spricht auch, dass sich die überlassenen Waren bereits im Wirtschaftskreislauf der Union aufgehalten haben und zumindest teilweise an diesem partizipiert haben.¹³²¹

Unter dem Begriff des Einziehens ist der dauerhafte Entzug der Verfügungsmacht über die Waren zu verstehen.¹³²² Von einer Beschlagnahme ist auszugehen, wenn

1316 Müller-Eiselt in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 6 [Stand: Juli 2015]; Lux, ZfZ 2014, 243 (250); so auch schon zur inhaltsgleichen Vorgängernorm Art. 86 Abs. 1 Buchst. d und e MZK Sicken, AW-Prax 2011, 331 (335).

1317 Bartone in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 11 [Stand: Mai 2017].

1318 Siehe hierzu Trennt, AW-Prax 2016, 229 (230).

1319 Witte in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 17; Gellert in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 124 UZK, Rn. 10 [Stand: September 2016].

1320 Trennt, AW-Prax 2016, 229 (230); Witte in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 18.

1321 So Trennt, AW-Prax 2016, 229 (230).

1322 Witte in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 21; Deimel in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 44 [Stand: Februar 2017]; Stiehle in: Schwarz/Wockenfoth (Hrsg.), Zollrecht, Loseblatt, Art. 233 ZK, Rn. 9 [Stand: November 1994].

es zu einer vorläufigen zwangsweisen Sicherstellung der Waren im Interesse öffentlicher Belange kommt.¹³²³ In Kombination mit der gleichzeitigen oder anschließenden Einziehung führt sie ebenfalls zum Erlöschen der Zollschuld.¹³²⁴ Mit beiden Maßnahmen soll das Eingehen von Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union ohne Abgabentrachtung verhindert werden.¹³²⁵

In diesem Zusammenhang ist Art. 198 UZK als maßgebliche Norm heranzuziehen, die eine Reihe von Fällen regelt, bei deren Vorliegen die Einziehung eine von den Zollbehörden zu treffende und erforderliche Maßnahme ist. Gründe für eine Einziehung gem. Art. 198 Abs. 1 UZK können zum einen in der Nichterfüllung einer Verpflichtung in Bezug auf das Verbringen von Nicht-Unionswaren oder das Nichtgewährleisten der zollamtlichen Überwachung liegen (Buchst. a). Weiterhin können auch eine durch den Zollanmelder vereitelte Beschau, fehlende Unterlagen, die für die Überlassung oder die Überführung in ein Zollverfahren notwendig sind, fehlende Abgaben- oder Sicherheitsentrichtungen sowie Verbote und Beschränkungen hinsichtlich der Waren Anlass zur Einziehung geben (Buchst. b, Ziff. i-iv). Aber auch das Nichtabholen der Ware nach der Überlassung (Buchst. c), die Feststellung, dass die Waren die notwendigen Voraussetzungen für die erfolgte Überlassung nicht erfüllt hatten (Buchst. d) oder die Aufgabe zugunsten der Staatskasse (Buchst. e) können ein Einziehen der Waren durch die zuständigen Zollbehörden rechtfertigen. Durch das Einziehen befinden sich die Waren nicht (mehr) im Wirtschaftskreislauf der Union und folglich ist das Erlöschen der Zollschuld gerechtfertigt.¹³²⁶ Für das Erlöschen der Zollschuld kommt es dabei auf den Zeitpunkt des Einziehens nicht an.¹³²⁷ Art. 198 Abs. 2 UZK fingiert in diesem Kontext die Überführung von eingezogenen Nicht-Unionswaren in das Zolllager. Die zollamtliche

1323 *Deimel* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 43 [Stand: Februar 2017]; *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 13 [Stand: Mai 2017]; *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 233 ZK, Rn. 8 [Stand: November 1994].

1324 An dieser Stelle ist die Rechtsprechung des EuGH zu beachten, welcher eine zum Erlöschen führende Beschlagnahme nur anerkennt, wenn die Ware bei dieser nicht über die erste innerhalb des Zollgebietes liegende Zollstelle hinausgelangt ist, EuGH, Urt. v. 2.4.2009, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Elshani), Rn. 38.

1325 EuGH, Urt. v. 29.10.2010, Rs. C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231 (Dansk TL), Rn. 63; *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 12 [Stand: Mai 2017]; *Deimel* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 43f. [Stand: Februar 2017].

1326 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 22.

1327 *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1237.

Überwachung und der Nichteingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf werden so gewährleistet.¹³²⁸

Allerdings ist festzustellen, dass sich die Gründe des Einziehens durch die Zollbehörden nicht auf Art. 198 UZK allein beschränken.¹³²⁹ Der Wortlaut der Norm macht an dieser Stelle keine Einschränkungen hinsichtlich des Rechtsgrundes für Einzug oder Beschlagnahme.¹³³⁰ Folglich kommen auch andere europarechtliche¹³³¹ oder mitgliedstaatliche Regelungen¹³³² als Grund für Einziehung und/oder Beschlagnahme in Betracht.

Eine Einschränkung des Anwendungsbereichs der Norm sieht Art. 124 Abs. 2 UZK für Zwecke der Ahndung von Zuwiderhandlungen gegen die Zollvorschriften vor. Ein Erlöschen der Zollschuld ist hiernach nicht vorgesehen, wenn die Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben oder das Bestehen einer Zollschuld nach mitgliedstaatlichem Recht die Grundlage für die Festsetzung von Sanktionen ist. An dieser Stelle überlässt der Unionsgesetzgeber ein etwaiges Erlöschen der Zollschuld der nationalen Gesetzgebung, indem er es an diese koppelt. Ein potenzieller sanktionsgebender Charakter der Zollschuld wird vom nationalen Recht abhängig gemacht und kann damit auch von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedlich sein.¹³³³

6. Art. 124 Abs. 1 Buchst. f UZK – Zerstörung oder Aufgabe

Mit der Zerstörung abgabenpflichtiger Waren unter zollamtlicher Überwachung oder deren Aufgabe zugunsten der Staatskasse bestehen weitere Gründe für das Erlöschen der Zollschuld, die nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. f UZK den sechsten Erlöschenstatbestand des Unionszollrechts darstellen. Vorgesehen war diese Art der Erlöschens bereits in Art. 9 Abs. 2 Buchst. a 2. Anstr. RL EWG Nr. 79/623, wengleich sich der Tatbestand nur auf zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldete Waren bezog. In den Regelungen des ZK lässt sich die Wertung, die hinter diesem Erlöschensgrund steht, in Art. 233 UAbs. 1 Buchst. c 2. Anstr. ZK und in Art. 206 Abs. 1 ZK finden. Allerdings führte das Eingreifen des Art. 206 ZK

1328 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 23.

1329 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 20; *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1236; a.A. *Trennt*, AW-Prax 2016, 229 (229f.).

1330 *Bartone* in: *Krenzler/Herrmann/Niestedt*, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 12f. [Stand: Mai 2017].

1331 Z.B. Regelungen zu Verboten und Beschränkungen.

1332 Z.B. in Deutschland § 94 Abs. 2 StPO, § 74a StGB, § 375 Abs. 2 AO.

1333 Siehe auch Gliederungspunkt C. III. 2. a) des 4. Teils dieser Arbeit.

noch dazu, dass eine Zollschuld gar nicht erst entstand.¹³³⁴ Art. 86 Abs. 1 Buchst. f MZK, welcher wortgleich mit der Nachfolgenorm des Art. 124 Abs. 1 Buchst. f UZK ist, hebt dieses systematische Verständnis schließlich auf, sodass der Tatbestand bereits entstandene Zollschulden fortan zum Erlöschen bringt.

Artikel 197 UZK regelt in Kapitel 4 die Verwertung von Waren und deren Zerstörung. Hiernach können gestellte Waren auf Verlangen der Zollbehörden in begründeten Fällen¹³³⁵ zerstört werden, wobei die Kosten der Zerstörung vom Besitzer der Waren getragen werden müssen. Unter einer Zerstörung versteht man die vollständige Funktionsaufhebung der Ware, sodass sie nach dem Zerstörungsvorgang für ihren eigentlichen Zweck unbrauchbar ist. Dabei kommt es zu einer grundlegenden Veränderung der Beschaffenheit der Ware, wobei ihre Substanz nicht vollständig beseitigt wird.¹³³⁶ Die bei einer Zerstörung anfallenden Reste und Abfälle müssen entsprechend Art. 248 UZK-DVO behandelt werden. Sie sind als abgabenpflichtige Nicht-Unionswaren einzustufen.¹³³⁷ Eine Zerstörung kann des Weiteren auch auf Verlangen des Wirtschaftsbeteiligten im Rahmen der aktiven Veredelung erfolgen, da die Zerstörung gem. Art. 5 Nr. 37 Buchst. c UZK ein Veredelungsvorgang i.S.d. Art. 254 Abs. 1 UZK ist.

Die Aufgabe von Waren zugunsten der Staatskasse ist in Art. 199 UZK normiert. Mit Genehmigung der Zollbehörden können der Besitzer der Waren oder der Inhaber des jeweiligen Zollverfahrens Nicht-Unionswaren und Waren, die sich in der Endverwendung befinden, dieser Bestimmung zuführen. Mit ihr gehen alle Ansprüche an den bezeichneten Waren verloren. Dabei kann ein Verzicht auf die Waren einer Aufgabe im Sinne der Norm gleichgesetzt werden.¹³³⁸ Anders noch als in Art. 182 Abs. 1 3. Anstr. ZK ist die Aufgabe zugunsten der Staatskasse

1334 Siehe hierzu insbesondere Gliederungspunkte C. I. 1. c) und C. I. 2. des 4. Teils dieser Arbeit.

1335 Nach *Wielander* in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 197 UZK, Rn. 3 bestimmt sich der unbestimmte Rechtsbegriff der begründeten Fälle nach Art. 198 Abs. 1 UZK; a.A. wohl *Bender* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt (Hrsg.), EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Loseblatt, Art. 197 UZK, Rn. 4 [Stand: April 2016].

1336 *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Glossarteintrag zum Begriff „Zerstörung“, S. 668, wonach selbst bei intensivster Einwirkung wirtschaftlich verwertbare Reste oder Abfälle übrig bleiben.

1337 *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1240; *Wielander* in: Witte, UZK, 2018, Art. 197 UZK, Rn. 1; *Bender* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 197 UZK, Rn. 8 [Stand: April 2016].

1338 *Gellert* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 124 UZK, Rn. 17 [Stand: September 2016]; *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 22.

nicht mehr an die Ausgestaltung im einzelstaatlichen Recht geknüpft, sondern gilt seit der Anwendbarkeit des UZK einheitlich in allen Mitgliedstaaten.¹³³⁹

7. Art. 124 Abs. 1 Buchst. g UZK – Vollständige Zerstörung oder unwiederbringlicher Verlust

Weiterhin kommt es gem. Art. 124 Abs. 1 Buchst. g UZK zum Erlöschen der Zollschuld, sofern das Verschwinden der Waren oder die Nichterfüllung einer zollrechtlichen Verpflichtung unter bestimmten Umständen in ihrer vollständigen Zerstörung oder in einem unwiederbringlichen Verlust resultiert. So erlischt die Zollschuld, wenn die Waren aufgrund ihrer Beschaffenheit, infolge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt oder auf Anweisung der Zollbehörden vollständig zerstört wurden oder unwiederbringlich verloren gegangen sind. Den Fall des Erlöschens der Zollschuld aufgrund unwiederbringlichen Verlusts der Ware infolge von höherer Gewalt, Zufall oder in der Natur der Waren liegenden Ursachen hat bereits Art. 9 Abs. 2 Buchst. a 3. Anstr. RL EWG Nr. 79/623 vorgesehen. Auch Art. 8 Abs. 2 Buchst. c VO EWG Nr. 2144/87 sieht diesen Erlöschens-tatbestand vor und ergänzt ihn zusätzlich um den Fall der Vernichtung.

Im ZK lässt sich die Wertung im Nichtentstehungstatbestand des Art. 206 Abs. 1 ZK wiederfinden, der jedoch nur für bestimmte Fälle der Einfuhrzollschuldentstehung bei Verstößen galt. Diese Einschränkung ist mit dem UZK entfallen.¹³⁴⁰ Ferner bezog sich der Tatbestand des Art. 206 Abs. 1 ZK auch auf die Zerstörung der Waren. Mit der Neufassung des Art. 124 Abs. 1 Buchst. g UZK, der wortgleich mit dessen nie zur Anwendung gekommener Vorgängernorm des Art. 86 Abs. 1 Buchst. g MZK ist, bezieht sich der Erlöschensgrund fortan auf sämtliche Fälle der Zollschuldentstehung bei Verstößen.¹³⁴¹ Im Wortlaut sind dabei einige

1339 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 28; *Bender* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt (Hrsg.), EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Loseblatt, Art. 199 UZK, Rn. 1 [Stand: April 2016]; *Trennt*, AW-Prax 2016, 229 (230). Allerdings ist eine praktische Umsetzung dieser Regelung in Deutschland bisweilen nicht vorhanden bzw. es gibt keine Möglichkeit von ihr Gebrauch zu machen, so *Gellert* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 124 UZK, Rn. 17 [Stand: September 2016]; *Wielander* in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 199 UZK, Rn. 2; *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 1 [Stand: Mai 2017].

1340 *Deimel* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 52 [Stand: Februar 2017]; *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 7 [Stand: Juli 2015].

1341 *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 137; *Deimel* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 52 [Stand: Februar 2017].

Änderungen zu verzeichnen, die sich im Ergebnis jedoch nicht auf den Sinn und Zweck oder die beabsichtigte Rechtsfolge des Erlöschensgrundes auswirken.

Der Tatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. g UZK beinhaltet mehrere Möglichkeiten, aufgrund derer die Zollschuld zum Erlöschen gebracht werden kann. Insgesamt ist eine genaue Differenzierung zwischen den einzelnen aufgeführten Varianten innerhalb des Tatbestands jedoch nicht nötig, da dieser sämtliche Zerstörungsgrade und Fälle des Untergangs regelt.¹³⁴²

Der Begriff der vollständigen Zerstörung der Waren ist mit der Neufassung von Art. 124 Abs. 1 Buchst. g UZK in dessen Wortlaut gekommen.¹³⁴³ Art. 206 Abs. 1 ZK unterschied in diesem Zusammenhang noch zwischen der Vernichtung und der Zerstörung der Waren. Als vernichtet gilt eine Ware, wenn sie gegenständlich nicht mehr vorhanden ist oder keinerlei Wert mehr besitzt.¹³⁴⁴ Werden Eigenschaften oder die Beschaffenheit einer Ware verändert, sodass diese nicht mehr bestimmungsgemäß verwendet werden kann, so spricht man von einer Zerstörung.¹³⁴⁵ Diese Unterscheidung findet sich im UZK nicht wieder. Auch kann aus dem Begriff der vollständigen Zerstörung nicht auf die Vernichtung geschlossen werden, da Art. 124 Abs. 3 UZK dem entgegensteht.¹³⁴⁶ Allerdings beinhaltet die Vernichtung von Waren zugleich deren Zerstörung und geht sogar noch weiter als diese. Folglich muss dieser Umstand als ein Mehr der Zerstörung erst recht durch den Tatbestand erfasst sein.

Nach der Legaldefinition des Art. 124 Abs. 1 Buchst. g UZK gilt eine Ware als unwiederbringlich verloren, wenn sie von niemandem mehr verwendet werden kann. Dies entspricht der Definition aus dem vormaligen Art. 206 Abs. 1 UAbs. 2 ZK. Die Ware kann in diesem Fall in keinster Weise mehr einen wirtschaftlichen Nutzen haben oder ist untergegangen.¹³⁴⁷

1342 *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1245.

1343 Auch Art. 86 Abs. 1 Buchst. g MZK sah dieses Kriterium bereits vor.

1344 *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1244; *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 31; *Summersberger*, Zum Begriff des „Vernichtens“ einer Ware, AW-Prax 2006, 342 (343).

1345 *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1245; *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 31; *Stiehle* in: Schwarz/Wockenföth (Hrsg.), Zollrecht, Loseblatt, Art. 206 ZK, Rn. 6 [Stand: Dezember 2008].

1346 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 32, der den Begriff „vollständig“ für obsolet hält; a.A. wohl *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 16 [Stand: Mai 2017].

1347 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 33 mit Beispielen.

Weiterhin müssen auch die im Tatbestand benannten Gründe, auf die das Verschwinden der Waren bzw. die Nichterfüllung der zollrechtlichen Verpflichtungen zurückzuführen ist, genauer erörtert werden: Gründe, die in der Beschaffenheit der jeweiligen Waren liegen, die für deren Zerstörung, Vernichtung oder Verlust verantwortlich sind, sind solche, die in deren Natur angelegt sind. Folglich ist dieser Umstand unabhängig vom menschlichen Willen und kann mithin auch nur in Kombination mit dem unwiederbringlichen Verlust in Form des Untergangs auftreten.¹³⁴⁸

Unter unvorhersehbaren Ereignissen können zufällige Begebenheiten oder ungewöhnliche, nicht beeinflussbare Umstände gefasst werden.¹³⁴⁹ Damit entspricht der Grund jenem des Zufalls aus Art. 206 Abs. 1 ZK. Auf solche unvorhersehbaren Ereignisse, die für das Verschwinden der Ware oder für die Nichterfüllung von zollrechtlichen Verpflichtungen verantwortlich sind, hat der Wirtschaftseteiligte keinen Einfluss.¹³⁵⁰ Der Begriff hängt eng mit jenem der höheren Gewalt zusammen und taucht sogar in dessen Definition auf.

Unter dem Begriff der höheren Gewalt im Kontext der Zollregelungen versteht der EuGH in ständiger Rechtsprechung grundsätzlich ungewöhnliche und unvorhersehbare Ereignisse, auf die der Betroffene keinen Einfluss hat und deren Folgen, trotz Anwendung der gebotenen Sorgfalt, nicht hätten vermieden werden können.¹³⁵¹ Beispiele für das Vorliegen von höherer Gewalt sind Naturkatastrophen.¹³⁵² Unachtsames oder leichtfertiges Verhalten in Bezug auf die Waren, das zu einem Verschwinden dieser oder zur Nichterfüllung zollrechtlicher Verpflichtungen führt, kann indes nicht als höhere Gewalt eingestuft werden.¹³⁵³ Mit Blick

1348 *Witte* in: *Witte, UZK*, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 34.

1349 *Alexander* in: *Witte* (Hrsg.), *UZK, Zollkodex der Union*, 2018, Art. 121 UZK, Rn. 4; *Deimel* in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg.), *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung*, Loseblatt, Art. 121 UZK, Rn. 56 [Stand: Februar 2017]; *Gellert* in: *Dorsch* (Hrsg.), *Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs*, Loseblatt, Art. 121 UZK, Rn. 26 [Stand: September 2016].

1350 *Witte* in: *Witte, UZK*, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 35.

1351 Vgl. u.a. EuGH, Urt. v. 5.2.1987, Rs. C-145/85, ECLI:EU:C:1987:63 (Denkavit Belgien), Rn. 11; EuGH, Urt. v. 8.7.2010, Rs. C-334/08, ECLI:EU:C:2010:414 (Kommission/Italien), Rn. 46; EuGH, Urt. v. 14.6.2012, Rs. C-533/10, ECLI:EU:C:2012:347 (CIVAD), Rn. 27.

1352 *Stiehle* in: *Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht*, Art. 206 ZK, Rn. 10 [Stand: Dezember 2008]; *Witte* in: *Witte, UZK*, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 38.

1353 *Witte* in: *Witte, UZK*, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 37.

auf die bisherige Rechtsprechung des EuGH zu diesem Begriff¹³⁵⁴ kann konstatiert werden, dass der Gerichtshof den Begriff der höheren Gewalt eher restriktiv auslegt.

Ein weiterer Umstand, aufgrund dessen es zum Erlöschen der Zollschuld kommt, kann durch die Anweisung der Zollbehörden (Art. 197 UZK) herbeigeführt worden sein. Dies ist der Fall, wenn diese die Zerstörung oder Vernichtung der Waren angeordnet haben.¹³⁵⁵ Insoweit kommt es an dieser Stelle zu einer Überschneidung mit dem Erlöschenstatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. f UZK.¹³⁵⁶

8. Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK – Keine erheblichen Auswirkungen bei Verstößen

Ein weiterer zentraler Erlöschenstatbestand, der auch in der Praxis von großer Bedeutung ist, ist in Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK zu finden. Er wird auch als die wichtigste Neuerung im Rahmen der Reform des Zollschuldrechts und als bedeutendster Erlöschenstatbestand bewertet.¹³⁵⁷ Hiernach kann ein Verstoß gegen die zollrechtlichen Vorschriften, der keine erheblichen Auswirkungen hatte, zu einem Erlöschen der entstandenen Zollschuld führen. Die Wertung dieses Erlöschenstatbestands war bereits in Art. 2 Buchst. d RL EWG Nr. 79/623 und in Art. 2 Abs. 1 Buchst. d VO EWG Nr. 2144/87 als Heilungstatbestand durch eine „es-sei-denn Formel“ enthalten. Dies war auch noch in Art. 204 Abs. 1 ZK der Fall. Mit dem nie zur Anwendung gekommenen Art. 86 Abs. 1 Buchst. h MZK gliedert der Verordnungsgeber die ehemaligen Heilungstatbestände erstmals im Rahmen der Erlöschensgründe ein. Diese Eingliederung, die auch im UZK Fortbestand hat, geht mit dem neuen systematischen Verständnis sowie anderen inhaltlichen und praktischen Erwägungen des Verordnungsgebers einher.¹³⁵⁸

Der Tatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK findet nur Anwendung bei Zollschulden, die aufgrund von Verstößen nach den Art. 79 oder 82 UZK entstanden sind. Sofern eine solche Zollschuld vorliegt, müssen zusätzlich kumulativ die

1354 Vgl. hierzu v.a. im Zusammenhang mit einer verlängerten Frist für die Erstattung nach dem vormaligen Art. 236 Abs. 2 UAbs. 2 ZK, EuGH, Urt. v. 14.6.2012, Rs. C-533/10, ECLI:EU:C:2012:347 (CIVAD), Rn. 35.

1355 *Gellert* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 124 UZK, Rn. 18 [Stand: September 2016].

1356 Siehe Gliederungspunkt C. II. 6. des 4. Teils dieser Arbeit.

1357 *Witte/Sieben/Wemmer*, Erlöschen der Zollschuld nach Art. 124 (1) Buchst. h UZK, Zur Neufassung der Regelung und der Befugnisübertragung nach Art. 126 UZK, AW-Prax 2019, 209 (209); *Trennt*, AW-Prax 2016, 229 (230); *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 8 [Stand: Juli 2015].

1358 Siehe hierzu ausführlich Gliederungspunkte C. I. 2. und 3. des 4. Teils dieser Arbeit.

folgenden weiteren normierten Voraussetzungen vorliegen: Zum einen darf der die Zollschuld begründende Verstoß keine erheblichen Auswirkungen auf die ordnungsgemäße Abwicklung des jeweiligen Zollverfahrens gehabt haben und es darf kein Täuschungsversuch vorliegen (Ziff. i). Überdies müssen nachträglich alle notwendigen Formalitäten erfüllt worden sein, um die Situation der Waren zu bereinigen (Ziff. ii). Der Tatbestand greift damit im Wesentlichen Voraussetzungen des ehemaligen Heilungstatbestands aus Art. 204 Abs. 1 ZK auf und integriert zugleich Voraussetzungen aus dem vormaligen Art. 859 ZK-DVO. Dabei kommt es jedoch stellenweise zu Neuerungen in Wortlaut und Inhalt.

a) Nicht wesentliche Verstöße

Verstöße, die gem. Art. 124 Abs. 1 Buchst. h Ziff. i UZK keine erhebliche Auswirkung auf die ordnungsgemäße Abwicklung der entsprechenden Zollverfahren haben, sind über die Ermächtigungsnorm des Art. 126 UZK durch die Kommission in Art. 103 UZK-DelVO in einem Katalog festgelegt. Dieser ist mit dem vormaligen Art. 859 ZK-DVO vergleichbar, allerdings weiter ausgestaltet und zudem auf sämtliche Pflichtverletzungen anwendbar.¹³⁵⁹ Zudem ist Art. 103 UZK-DelVO als Einschränkung zu dem weit gefassten Erlöschenstatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK anzusehen.¹³⁶⁰ Die faktische Einschränkung des Anwendungsbereichs des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK durch den abschließenden Fallkatalog des Art. 103 UZK-DelVO ist jedoch nicht unproblematisch.

In diesem Kontext stellen sich Fragen hinsichtlich der Kriterien und Maßstäbe, die an die Befugnisnorm des Art. 126 UZK selbst sowie an deren Ausgestaltung durch die Kommission anzulegen sind. Denn Art. 103 UZK-DelVO stellt einen delegierten Rechtsakt dar, welcher gem. Art. 290 AEUV nur für nicht wesentliche Vorschriften des UZK erlassen werden darf. Vor allem dem Wesentlichkeitsbegriff in Art. 290 Abs. 1 AEUV kommt an dieser Stelle eine besondere Bedeutung zu.¹³⁶¹ Dabei ist der Begriff im Einzelfall diskussionswürdig und es kommt zu

1359 *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1252.

1360 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 44.

1361 Vgl. hierzu EuGH, Urt. v. 11.5.2017, Rs. C-44/16 P, ECLI:EU:C:2017:357 (Kommission/Dyson), Rn. 61f.; EuGH, Urt. v. 26.7.2017, Rs. C-696/15 P, ECLI:EU:C:2017:595 (République Tchèque/Kommission), Rn. 74ff.; EuGH, Urt. v. 22.6.2016, Rs. C-540/14 P, ECLI:EU:C:2016:469 (DK Recycling und Roheisen GmbH/Europäische Kommission), Rn. 47ff.; EuGH, Urt. v. 17.3.2016, Rs. C-286/14, ECLI:EU:C:2016:183 (Parlament und Rat/Kommission), Rn. 30ff.; EuGH, Urt. v. 10.9.2015, Rs. C-363/14, ECLI:EU:C:2015:579 (Parlament/Rat), Rn. 46f.; EuGH, Urt. v. 16.7.2015, Rs. C-88/14, ECLI:EU:C:2015:499 (Kommission/Parlament und Rat), Rn. 28ff.; EuGH, Urt. v. 18.3.2014, Rs. C-427/12, ECLI:EU:C:2014:170 (Kommission/Parlament und Rat),

Abgrenzungsschwierigkeiten.¹³⁶² Bei wichtigen und fundamentalen Fragen einer Rechtsmaterie wie sie in der Erlöschensnorm des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK angelegt sind, werden schon kleine Eingriffe unter Umständen als wesentlich angesehen werden können. Die Präzision dieser Vorschrift in einem delegierten Rechtsakt muss folglich mit Bedacht getroffen werden.¹³⁶³ Somit ist es nicht erstaunlich, dass Art. 103 UZK-DelVO im Laufe des Gesetzgebungsprozesses mehrfachen Änderungen unterlag.¹³⁶⁴ Festgehalten werden kann jedoch an dieser Stelle bereits, dass die derzeitige Ausgestaltung in Art. 103 UZK-DelVO, will man nicht schon ihre Befugnisübertragung in Art. 126 UZK in Frage stellen, einen überschießenden Charakter hat, der auf die Grundverordnung dergestalt zurückwirkt, dass der Anwendungsbereich des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK als wesentliches Element überschrieben und damit unzulässigerweise verkürzt wird. Dies wirkt sich im Ergebnis auch auf den Telos des Art. 124 UZK aus. Damit ist zumindest der abschließende Fallkatalog des Art. 103 UZK-DelVO nicht mit den Anforderungen des Art. 290 AEUV kompatibel.

Interessant ist ebenfalls, dass die Kommission in Art. 126 UZK weiterhin dazu ermächtigt wird, Art. 124 Abs. 1 Buchst. h Ziff. i UZK mittels delegierter Rechtsakte zu ergänzen.¹³⁶⁵ Dies verdeutlicht den großen Mitgestaltungsspielraum, den die Kommission bei der Ausgestaltung der Norm hat. Von dieser Ermächtigung wurde bislang jedoch noch kein Gebrauch gemacht.

aa) Anwendungsbereich Zollverfahren

Bereits aus dem Wortlaut des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK wird deutlich, dass der Verordnungsgeber ein umfassendes Erlöschen von Zollschulden verfolgt, indem er die Regelung auf ein- und ausfahrseitige objektive Pflichtverletzungen gem. Art. 79 und 82 UZK bezieht. Ferner rekuriert der Wortlaut in Ziff. i der

Rn. 37ff.; EuGH, Urt. v. 5.9.2012, Rs. C-355/10, ECLI:EU:C:2012:516 (Parlament/Rat), Rn. 65ff.; siehe in diesem Kontext auch *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, Band I EUV/AEUV, 2018, Art. 290 AEUV, Rn. 35, der richtigerweise von zwei verschiedenen Wesentlichkeitsvorbehalten in Art. 290 AEUV ausgeht. Jüngst zu den Anforderungen an das Merkmal der Wesentlichkeit *Witte/Sieben/Wemmer*, AW-Prax 2019, 209 (210f.).

1362 *Reuter*, ZfZ 2012, 147 (148); *Fuchs*, ZfZ 2011, 281 (285).

1363 So schon in Voraussicht *Reuter*, ZfZ 2012, 147 (148); ausführlich hierzu auch *Witte/Sieben/Wemmer*, AW-Prax 2019, 209 (210f.).

1364 Für eine ausführlichere Behandlung von Art. 103 UZK-DelVO und dessen Entwicklung im Gesetzgebungsverfahren siehe Gliederungspunkt C. II. 8. a) bb) des 4. Teils dieser Arbeit.

1365 Diese Ergänzungsbefugnis wurde mit der VO (EU) 2019/474 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 19. März 2019 zur Änderung der VO (EU) Nr. 952/2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. EU Nr. L 83/39 noch einmal deutlicher herausgestellt. Vgl. hierzu ausführlich *Witte/Sieben/Wemmer*, AW-Prax 2019, 209 (211f.).

Norm auf Verstöße im Rahmen von Zollverfahren. Dies wirft die Frage auf, welche Zollverfahren genau gemeint sind und ob nicht auch andere zollrechtliche Situationen bzw. Lagen vom Anwendungsbereich der Norm erfasst werden.

Zunächst ist festzustellen, dass der Verordnungsgeber, wenn er auf Zollverfahren Bezug nimmt, grundsätzlich jene Verfahren meint, die in Art. 5 Nr. 16 UZK legal definiert sind. Allerdings ist im Falle des vorliegenden Erlöschenstatbestands eine Beschränkung auf die besonderen Verfahren gem. Art. 5 Nr. 16 Buchst. b UZK¹³⁶⁶ vorzunehmen. Dies ergibt sich aus der zu Beginn des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK vorgenommenen Einschränkung auf die Zollschuldentstehungstatbestände der Art. 79 und 82 UZK, die aufgrund von Verstößen Anwendung finden. Mithin kommen die Verfahren der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr (Art. 5 Nr. 16 Buchst. a UZK) und der Ausfuhr (Art. 5 Nr. 16 Buchst. c UZK) nicht als Zollverfahren im Sinne des Erlöschensgrundes in Betracht, da sie jeweils zu einer ordnungsgemäßen Zollschuldentstehung nach den Art. 77 und 81 UZK führen. Eine inhaltliche Einschränkung ist hierin somit nicht zu sehen.¹³⁶⁷ Weiterhin wird auch aus dem Inhalt des Art. 103 UZK-DelVO deutlich, dass sich der Verordnungsgeber auf die besonderen Verfahren des UZK bezieht. Damit findet die Norm grundsätzlich Anwendung auf Verstöße, die sich in den besonderen Zollverfahren ereignen, sofern hierfür keine Einschränkungen nach der UZK-DelVO vorgesehen sind.

Fraglich ist jedoch was mit Verstößen ist, die sich außerhalb der besonderen Zollverfahren ereignen. Sie werden ebenfalls durch die Art. 79 und 82 UZK begründet und fallen somit prinzipiell unter Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK.¹³⁶⁸ An dieser Stelle wirkt sich der wörtliche Bezug auf die Zollverfahren in Art. 124 Abs. 1 Buchst. h Ziff. i UZK jedoch einschränkend auf den inhaltlichen Anwendungsbereich der Norm aus und es kommt zu einem Auseinanderfallen der im Wortlaut der Norm angeführten Anwendungsbereiche. Beispielsweise können Verstöße im Rahmen von zollrechtlichen Situationen, die sich beim Verbringen der Waren oder zwischen dem Verbringen und der Überlassung der Waren ereignen, wie in der vorübergehenden Verwahrung gem. Art. 144ff. UZK, zwar zu einer Zollschuld nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK führen. Die vorübergehende Verwahrung ist jedoch kein besonderes Zollverfahren i.S.d. Art. 5 Nr. 16 Buchst. b UZK

1366 Zu den besonderen Verfahren gem. Art. 5 Nr. 16 Buchst. b UZK zählen gem. Art. 210 UZK Versand (Buchst. a), Lagerung (Buchst. b), Verwendung (Buchst. c) und Veredelung (Buchst. d). Die genannten besonderen Verfahren gliedern sich ihrerseits wiederum in jeweils zwei weitere Verfahrensunterarten.

1367 Witte in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 45.

1368 So auch *Schrömbges/Gesinn/Hannl*, ZfZ 2016, 156 (162); *Witte*, Zollschuld versus Sanktion, AW-Prax 2014, 197 (197).

und wäre folglich vom einschränkenden und strengeren Anwendungsbereich des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h Ziff. i UZK ausgenommen. Ein Erlöschen bei Pflichtverletzungen im Zusammenhang mit der vorübergehenden Verwahrung wäre demnach nicht möglich.

Diese Rechtslage scheint bereits der Intention des Verordnungsgebers zu widersprechen, da dieser durch den uneingeschränkten Bezug auf sämtliche Verstöße der Art. 79 und 82 UZK einen weiten Anwendungsbereich des Erlöschenstatbestands verfolgt.¹³⁶⁹ Sinn und Zweck ist es danach den Wirtschaftsbeteiligten ein Erlöschen der Zollschuld bei nicht wesentlichen Verstößen zu erleichtern und dieses nicht zu erschweren oder einzuschränken. Ein eingeschränktes Erlöschen würde an dieser Stelle dem Telos der Norm zuwiderlaufen.¹³⁷⁰ Weiterhin spricht in systematischer Hinsicht die ausgestaltende delegierte Vorschrift des Art. 103 UZK-DelVO ebenfalls für das Einbeziehen der vorübergehenden Verwahrung in den Anwendungsbereich des Erlöschenstatbestands, da diese in den Buchst. b, c und d explizit genannt wird.¹³⁷¹

Überdies sprechen Argumente der historischen Auslegung dafür, dass die Diskrepanz im Wortlaut auf fehlende gesetzgeberische Sorgfalt zurückzuführen ist.¹³⁷² So bezog Art. 204 Abs. 1 UAbs. 2 ZK in seinem Heilungstatbestand noch explizit die vorübergehende Verwahrung in den Anwendungsbereich ein. Dies änderte sich auch nicht mit der Erstellung des MZK, wengleich der Wortlaut des Art. 86 Abs. 1 Buchst. h MZK nur noch auf die betreffenden Zollverfahren abstellte. Allerdings war die vorübergehende Verwahrung gem. Art. 4 Nr. 12 Buchst. b i.V.m. Art. 135 Buchst. b MZK als Zollverfahren vorgesehen, sodass der Wortlaut an dieser Stelle richtig und konsequent war. Ein bewusstes Ausklammern der vorübergehenden Verwahrung aus dem Erlöschenstatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK ist nicht ersichtlich. Im Rahmen der Neufassung des UZK, bei welcher die vorübergehende Verwahrung wieder zu einer zollrechtlichen Lage herabgestuft wurde, wurde die Änderung des Wortlautes vermutlich nicht bedacht. An dieser Stelle musste der Verordnungsgeber Klarheit schaffen, um die Diskrepanz aufzulösen und den Streit um eine teleologische Ausdehnung bzw. analoge Anwendung der Norm beizulegen.¹³⁷³

1369 *Schrömbges/Gesinn/Hannl*, ZfZ 2016, 156 (162).

1370 *Witte*, AW-Prax 2014, 197 (197);

1371 So auch *Wolffgang/Harden*, WCJ Vol. 10, No. 1, 3 (7); *Gellert* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 124 UZK, Rn. 19 [Stand: September 2016]; *Schrömbges/Gesinn/Hannl*, ZfZ 2016, 156 (162), die diese Regelung im Sinne einer praeter legem Norm charakterisieren; *Witte/Sieben/Wemmer*, AW-Prax 2019, 209 (210, 214).

1372 So *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 46; *Lux*, ZfZ 2014, 243 (250 und Fn. 29).

1373 Für eine weite/teleologische/analoge Anwendung der Norm sprachen sich u.a.: *Witte*, AW-Prax 2014, 197 (197); *Witte*, Zollschuldrechtliche Erlöschenstatbestände nach dem

Die kürzlich erlassene ÄnderungsVO zum UZK¹³⁷⁴ hat gezeigt, dass es sich bei der Fassung des Wortlautes in Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK wohl tatsächlich um einen Redaktionsfehler gehandelt hat. Mit der Ergänzung der vorübergehenden Verwahrung, die zudem auch in Art. 126 UZK eingefügt wird, stellt der Verordnungsgeber dies klar.¹³⁷⁵ Es ist anzunehmen, dass mit der Klarstellung einer möglichen Auslegung im Falle von Streitigkeiten vor dem EuGH vorgebeugt werden sollte. Gleichzeitig erscheint die Ergänzung im Hinblick auf den Maßstab der Wesentlichkeit, der beim Erlass der delegierten Rechtsakte zu beachten ist, notwendig gewesen zu sein, um Art. 103 UZK-DelVO ausreichend zu rechtfertigen.¹³⁷⁶

Der dargestellte Streit um die Auslegung der Vorschrift erübrigt sich damit, im Hinblick auf Verstöße, die sich in der vorübergehenden Verwahrung ereignet haben. Mit dieser klarstellenden Neuregelung dürften Verstöße, die sich vor der vorübergehenden Verwahrung, d.h. beim Verbringen, ereignet haben, nicht unter die Regelung fallen. Zumindest wäre ein solches Erlöschen nicht von der Ermächtigungsgrundlage des Art. 126 UZK gedeckt.¹³⁷⁷ Ein Ausklammern von Fehlern beim Verbringen der Waren ist jedoch aus den Gründen der oben angeführten weiten Argumentation und Auslegung heraus nicht vollends schlüssig und folglich zweifelhaft. Zudem würde bei Verbringungsfehlern die entstandene Zollschuld wiederum einer Sanktion gleichkommen, was jedoch dem Sinn und Zweck der zollschulrechtlichen Regelungen und speziell der Intention des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK entgegensteht.¹³⁷⁸ Weiterhin kann auch eine analoge Anwendung des Tatbestands in Betracht gezogen werden.¹³⁷⁹

Unionszollkodex, Ein systematischer Überblick bei Zollschulden wegen Verfehlungen, AW-Prax 2014, 229 (231); *Wolffgang/Harden*, WCJ Vol. 10, No. 1, 3 (7); *Gellert* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 124 UZK, Rn. 19 [Stand: September 2016]; *Schrömbges/Gesinn/Hannl*, ZfZ 2016, 156 (162); *Deimel* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 58 [Stand: Februar 2017] aus; a.A. ist die deutsche Zollverwaltung, vgl. Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (414).

1374 VO (EU) 2019/474 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 19. März 2019 zur Änderung der VO (EU) Nr. 952/2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. EU Nr. L 83/38.

1375 Siehe Art. 1 NRn. 3 und 4 der VO (EU) 2019/474, ABl. EU Nr. L 83/39.

1376 *Witte/Sieben/Wemmer*, AW-Prax 2019, 209 (211).

1377 *Witte/Sieben/Wemmer*, AW-Prax 2019, 209 (211).

1378 *Witte/Sieben/Wemmer*, AW-Prax 2019, 209 (211), die Verstöße beim Verbringen von der Ermächtigung der Kommission im Hinblick auf die möglichen Ergänzungen des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h Ziff. i UZK in Art. 126 UZK gedeckt sehen.

1379 *Witte/Sieben/Wemmer*, AW-Prax 2019, 209 (212).

bb) Ausgestaltung durch Art. 103 UZK-DelVO

Die Ausgestaltung von Art. 124 Abs. 1 Buchst. h Ziff. i UZK findet durch den delegierten Rechtsakt des Art. 103 UZK-DelVO statt. Sinn und Zweck dieser Norm ist es Verstöße aufzulisten, die sich nicht wesentlich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des betreffenden Zollverfahrens oder der zollrechtlichen Situation ausgewirkt haben. Dabei verfolgt die Norm zum einen den Schutz der finanziellen Interessen der Union und der Mitgliedstaaten,¹³⁸⁰ zum anderen ist sie wirtschaftsfreundlich ausgerichtet und begünstigt den Wirtschaftsbeteiligten in bestimmten festgelegten Fällen.

Die Norm sieht in ihrem Katalog fünf solcher Fälle vor. Sie sind als Einschränkungen des in Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK weit gefassten Anwendungsbereichs zu verstehen und regeln bestimmte zollrechtliche Situationen. Dabei beziehen sich die Fälle des Art. 103 Buchst. b-d UZK-DelVO auf bestimmte besondere Verfahren und die vorübergehende Verwahrung, wohingegen die Fälle des Art. 103 Buchst. a und e UZK-DelVO keine Beschränkungen auf bestimmte Verfahren vorsehen.

Art. 103 UZK-DelVO kann überdies als Nachfolger des ehemaligen Art. 859 ZKDVO aufgefasst werden, der den Gedanken dieser Norm fortsetzt. Der Wortlaut und die bisherige Rechtsprechung des EuGH¹³⁸¹ sprechen auf den ersten Blick dafür, dass die Norm ebenfalls als abschließend zu sehen ist.¹³⁸² Allerdings ist fraglich, ob eine abschließende Lesart des delegierten Rechtsaktes vertragskonform mit den Maßstäben des Art. 290 AEUV in Einklang zu bringen ist.¹³⁸³ Ausgehend von einer Unvereinbarkeit mit Art. 290 AEUV hätte der Unionsgesetzgeber die wesentliche Materie an dieser Stelle selbst regeln oder zumindest der Kommission eine nicht abschließende Befugnisübertragung ausstellen müssen. Denkbar wäre in diesem Zusammenhang, dass Art. 103 UZK-DelVO als Katalog mit Regelbeispielen ausgestaltet wird, die im Zweifel weiter ergänzt oder durch Rechtsprechung fortentwickelt werden könnten. Dies müsste durch eine entsprechend öffnende Formulierung deutlich gemacht werden. Auf diese Weise würden

1380 Vgl. 39. Erwägungsgrund der VO (EU) Nr. 952/2013, ABl. EU Nr. L 269/6.

1381 EuGH, Urt. v. 11.11.1999, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke), Rn. 43; siehe hierzu ausführlich Gliederungspunkt B. II. 2. des 3. Teils dieser Arbeit.

1382 So auch *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 44; *Bartone* in: *Krenzler/Herrmann/Niestedt*, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 21 [Stand: Mai 2017]; *Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017*, Abs. (409); *Deimel* in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 59 [Stand: Februar 2017].

1383 Siehe hierzu bereits kritische Anmerkungen in Gliederungspunkt C. II. 8. a) des 4. Teils dieser Arbeit.

Anwendungsbereich und Telos des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK zumindest nicht ausgehöhlt.

Weiterhin ist festzustellen, dass die Ausgestaltung von Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK in Form des Art. 103 UZK-DelVO umstritten gewesen sein muss. Denn im Laufe des unionalen Gesetzgebungsprozesses kommt es zu deutlichen inhaltlichen und systematischen Veränderungen in den jeweiligen Entwürfen des Art. 103 UZK-DelVO.¹³⁸⁴ Die Schwierigkeiten und der längere Abstimmungsprozess bei der Genese der Norm hängen vermutlich auch damit zusammen, dass Art. 103 UZK-DelVO einen delegierten Rechtsakt darstellt, welcher gem. Art. 290 AEUV nur für nicht wesentliche Vorschriften des UZK erlassen werden darf.¹³⁸⁵

Aus den betreffenden Entwürfen ergeben sich sowohl Änderungen oder Neufassungen des Wortlautes der einzelnen Fallgruppen des Art. 103 UZK-DelVO als auch spätere Ergänzungen der Katalogfälle oder sogar das Streichen von Absätzen. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang vor allem, dass zunächst nur vier Fallgruppen für die Norm vorgesehen waren. Erst mit dem Entwurf aus Juli 2015 ist Art. 103 UZK-DelVO mit dem faktischen Versandverfahren noch eine fünfte Fallgruppe hinzugefügt worden.¹³⁸⁶ Interessant ist weiterhin, dass Art. 103 UZK-DelVO in seinen frühen Versionen noch einen Absatz 2 vorsah, nach welchem die Bedingungen des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h Ziff. ii UZK für bestimmte Fallvarianten als erfüllt galten.¹³⁸⁷ Da die Kommission für die Ausgestaltung des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h Ziff. ii UZK keine Befugnisübertragung in Art. 126 UZK erhalten hat, wurde dieser Absatz vermutlich wieder gestrichen.

(1) Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO

Nach Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO ist ein Verstoß als nicht wesentlich anzusehen, wenn der Verstoß in einer Fristüberschreitung liegt, welche im Falle des Vorliegens eines Antrags verlängerbar gewesen wäre. Dieser Tatbestand war auch im vormaligen Art. 859 Nr. 1 ZK-DVO als nicht wesentliche Verfehlung vorgesehen, wobei der Wortlaut den Anwendungsbereich der Norm noch aus-

1384 Vgl. Entwürfe zu den delegierten Rechtsakten v. 13.1.2014 (TAXUD/UCC-DA/2014-1), v. 24.10.2014 (TAXUD/UCC-DA/2014-2), v. Juli 2015 (keine amtliche Bezeichnung), v. August 2015 (keine amtliche Bezeichnung).

1385 Siehe hierzu bereits Gliederungspunkt C. II. 8. a) des 4. Teils dieser Arbeit.

1386 Vgl. Art. 103 des Entwurfs zu den delegierten Rechtsakten v. Juli 2015.

1387 Vgl. Art. DA-III-4-01 (342-01-DA) des Entwurfs zu den delegierten Rechtsakten v. 13.1.2014 (TAXUD/UCC-DA/2014-1) und Art. DA-III-4-01 (342-01-DA) des Entwurfs zu den delegierten Rechtsakten v. 24.10.2014 (TAXUD/UCC-DA/2014-2).

drücklich auf Fristüberschreitungen im Rahmen der vorübergehenden Verwahrung und der betreffenden Zollverfahren festschrieb. In Art. 859 Nrn. 9 und 10 ZK-DVO waren weitere Fristüberschreitungen im Kontext bestimmter Zollverfahren geregelt, die nun in der allgemeineren Regelung des Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO enthalten sind.

Die Fallgruppe des Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO ist ausweislich des Wortlauts im Allgemeinen auf sämtliche Verstöße bei der Fristüberschreitung anzuwenden und beschränkt sich nicht, anders als die Fallgruppen des Art. 103 Buchst. b-d UZK-DelVO, auf bestimmte besondere Verfahren und die vorübergehende Verwahrung. Dabei hat sich der Wortlaut dieser Fallgruppe im Laufe des unionalen Gesetzgebungsprozesses nur geringfügig, der Inhalt überhaupt nicht verändert.¹³⁸⁸

Die nationale Umsetzungsverfügung zum UZK¹³⁸⁹ nimmt zum Anwendungsbereich des Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO explizit keine Stellung. Aus dieser ergibt sich jedoch, dass die Zollverwaltung eine Anwendung des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK bei Pflichtverletzungen im Rahmen des Verbringens verneint, da die Waren nicht in ein Verfahren oder in die vorübergehende Verwahrung überführt wurden.¹³⁹⁰ Mithin wäre der Anwendungsbereich des Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO danach zu beschränken. Weiterhin ist nicht einleuchtend, warum die Zollverwaltung im Falle des Art. 103 Buchst. e UZK-DelVO, der ebenfalls keine wörtlichen Einschränkungen hinsichtlich seiner Anwendbarkeit enthält, einer anderen Umsetzungslinie folgt und diesen auf die vorübergehende Verwahrung anwenden will.¹³⁹¹ In der Dienstvorschrift Z 0901 wird die vorübergehende Verwahrung im Kontext des Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO hingegen erwähnt. Die Ausführungen in Dienstvorschrift und Umsetzungsverfügung der Zollverwaltung sind damit nicht einheitlich und vermögen insgesamt nicht zu überzeugen.¹³⁹²

1388 Vgl. Art. DA-III-4-01 (342-01-DA) des Entwurfs zu den delegierten Rechtsakten v. 13.1.2014 (TAXUD/UCC-DA/2014-1), Art. DA-III-4-01 (342-01-DA) des Entwurfs zu den delegierten Rechtsakten v. 24.10.2014 (TAXUD/UCC-DA/2014-2), Art. 103 des Entwurfs zu den delegierten Rechtsakten v. Juli 2015 und Art. 103 des Entwurfs zu den delegierten Rechtsakten v. August 2015.

1389 Verfügung zur Umsetzung des UZK, VSF N 18 2016 Nr. 73 v. 2.5.2016 (Verfügung GZD – Z 0440 – 4/16 – DV.A.31 v. 27. April 2016).

1390 Verfügung zur Umsetzung des UZK, VSF N 18 2016 Nr. 73 v. 2.5.2016, S. 91.

1391 Verfügung zur Umsetzung des UZK, VSF N 18 2016 Nr. 73 v. 2.5.2016, S. 91 und Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (414).

1392 So auch *Witte* in: *Witte, UZK*, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 47.

Der Wortlaut der Norm legt eindeutig eine bewusste Differenzierung zwischen den Anwendungsbereichen der Fallgruppen des Art. 103 UZK-DelVO nahe. Weiterhin muss auch die Intention des Verordnungsgebers Berücksichtigung finden. Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK soll grundsätzlich ein umfassendes Erlöschen bei unwesentlichen Pflichtverletzungen ermöglichen, welche keinen sanktionellen Charakter in Form der Zollschuldentstehung nach sich ziehen sollen.¹³⁹³ Überdies lässt sich die Wertung des Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK für eine weite Auslegung des Anwendungsbereichs anführen.¹³⁹⁴ Nach diesem Tatbestand kommt es zu einem Erlöschen der Zollschuld, wenn die Waren das Zollgebiet der Union nachweislich wieder verlassen haben, ohne verwendet oder verbraucht worden zu sein.¹³⁹⁵ Folglich kann der Wirtschaftsbeteiligte ein Erlöschen trotz Fristüberschreitung mit der Ausfuhr der Waren bewirken. Das Ergebnis ist identisch, Kosten und Aufwand für Wirtschaft und Verwaltung jedoch ungleich höher.¹³⁹⁶ Die besseren Argumente sprechen folglich dafür, den Anwendungsbereich des Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO weit zu fassen und auf sämtliche Verstöße im Rahmen des Art. 79 UZK anzuwenden, die mit Fristüberschreitungen einhergehen.

In welchen Fällen Fristen i.S.d. Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO verlängerbar sind und um welche Zeiträume sie verlängert werden dürfen, ergibt sich aus den Regelungen des UZK.¹³⁹⁷ Dabei kommen auch rückwirkende Fristverlängerungen in Betracht, wodurch dem Wirtschaftsbeteiligten weitere Möglichkeiten eröffnet werden, die Unwesentlichkeit der Pflichtverletzung nachzuweisen und somit die Zollschuld wieder zum Erlöschen zu bringen.¹³⁹⁸ Im Hinblick auf die vorübergehende Verwahrung scheidet eine potenzielle Fristverlängerung auf Antrag nach dem UZK ohnehin aus, da dieser eine solche, anders als sein Vorgänger in Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 49 Abs. 2 ZK, nicht mehr vorsieht.¹³⁹⁹ Dies gilt ebenfalls für die nicht vorhandene Verlängerbarkeit der Gestellungsfrist im Unionsversand gem. Art. 297 UZK-DVO.

1393 *Witte/Sieben/Wemmer*, AW-Prax 2019, 209 (211); *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 48.

1394 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 50.

1395 Siehe hierzu Gliederungspunkt C. II. 11. des 4. Teils dieser Arbeit.

1396 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 50.

1397 Siehe für Anwendungsfälle Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (414); *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 52f.

1398 *Witte/Sieben/Wemmer*, AW-Prax 2019, 209 (212) und *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 51 wonach die Pflichtverletzung in solchen Fällen völlig entfällt.

1399 Siehe hierzu kritisch *Lyons*, 2018, S. 359ff.

(2) Art. 103 Buchst. b UZK-DelVO

Den zweiten Fall, in dem ein Verstoß als nicht wesentlich anzusehen ist, stellt Art. 103 Buchst. b UZK-DelVO dar. Eine diesem Tatbestand direkt entsprechende Vorgängernorm gab es im ZK-Recht nicht. Allerdings war die Wertung des nunmehr weiter gefassten Tatbestands bereits in Art. 859 Nr. 8 ZK-DVO für den Fall der passiven Veredelung enthalten.

Der Anwendungsbereich des Art. 103 Buchst. b UZK-DelVO beschränkt sich auf Waren, die sich in einem besonderen Zollverfahren oder in der vorübergehenden Verwahrung befinden und für die eine Einfuhrzollschuld nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a oder c UZK entstanden ist. Weitere Voraussetzung für das Eingreifen dieser Variante ist, dass die Waren im Anschluss an die entstandene Zollschuld zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen wurden. Es entsteht somit anstelle der ursprünglichen Zollschuld aufgrund des Verstoßes eine Zollschuld nach Art. 77 UZK.¹⁴⁰⁰ Da Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Art. 103 Buchst. b UZK-DelVO die Entstehung einer Zollschuld nach Art. 77 UZK ist, kann dieser nicht im Rahmen des vorschriftswidrigen Verbringens von Waren gelten.¹⁴⁰¹ In diesen Fällen fehlt es an einer ordnungsgemäßen Gestellung nach Art. 139 UZK und die Waren befinden sich nicht in der vorübergehenden Verwahrung. Folge dieser Regelung ist neben dem Erlöschen der Zollschuld nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a oder c UZK auch die mögliche Änderung des oder der Zolld Schuldner.¹⁴⁰²

Interessant sind die der Dienstvorschrift der Zollverwaltung zu entnehmenden Ausführungen im Hinblick auf diese Fallvariante.¹⁴⁰³ *Witte* macht diesbezüglich auf zwei nicht haltbare Einschränkungen seitens der Zollverwaltung aufmerksam:¹⁴⁰⁴

Zum einen knüpft die Zollverwaltung die Anwendbarkeit des Tatbestands an die bereits erfolgte formale Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr, die erfolgt sein muss noch ehe die Zollbehörden von dem Verstoß Kenntnis erhalten. Demzufolge könne es zu keinem Erlöschen der Zollschuld mehr kommen, wenn vor dem Überlassen durch die Zollbehörden die Pflichtverletzung für die Zollschuldentstehung nach Art. 79 Abs.1 Buchst. a oder c UZK entdeckt wurde. Denn in

1400 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 56.

1401 Dienstvorschrift zum Zolldschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (411); a.A. *Witte/Sieben/Wemmer*, AW-Prax 2019, 209 (213), die eine Analogie für Verbringungsfehler in Betracht ziehen.

1402 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 56.

1403 Dienstvorschrift zum Zolldschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (411).

1404 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 59.

diesem Fall wäre noch keine Zollanmeldung für die betreffenden Waren abgegeben worden.¹⁴⁰⁵ Diese Sichtweise der Zollverwaltung ist problematisch, da sie schon nicht im Wortlaut des Art. 103 Buchst. b UZK-DelVO Anklang findet. Zudem stellt die Zollanmeldung eine nachträglich zu erfüllende Formalität i.S.d. Art. 124 Abs. 1 Buchst. h Ziff. ii UZK dar, sodass es unlogisch erscheint, wenn diese laut der Dienstvorschrift als Voraussetzung für den unwesentlichen Verstoß im Rahmen des Erlöschens nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. h Ziff. i UZK gefordert wird.¹⁴⁰⁶

Denkbar wäre zwar, dass die in der Dienstvorschrift zu Art. 103 Buchst. b UZK-DelVO vertretene Haltung, dass die Zollbehörden die Pflichtverletzung nicht bemerkt haben dürfen, in Anlehnung an Art. 103 Buchst. e UZK-DelVO entstanden ist. Aber auch eine Parallele zu diesem Tatbestand, in welchem die Zollbehörden vor der Mitteilung der Zollschuld oder einer angekündigten Kontrolle durch den Wirtschaftsbeteiligten unterrichtet werden müssen, erübrigt sich. Denn der Wortlaut des Art. 103 Buchst. b UZK-DelVO stellt, entgegen Art. 103 Buchst. e UZK-DelVO, nicht auf diesen Umstand ab.

Ebenfalls ist darauf hinzuweisen, dass Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK grundsätzlich einen weiten Anwendungsbereich verfolgt. Sinn und Zweck der Norm ist es Zollschulden, die auf unwesentlichen Verstößen beruhen, in einer Vielzahl von Fällen zu beseitigen. Dem widerspräche es, wenn dem Wirtschaftsbeteiligten das Erlöschen der Zollschuld durch den delegierten Rechtsakt unnötig erschwert würde, obwohl er sich im Nachhinein ordnungsgemäß verhalten möchte. Weiterhin wird nach dem normalen Ablauf und der Systematik des UZK zuerst die Zollschuld festgestellt, ehe ein mögliches Erlöschen mit den entsprechenden Maßnahmen in Erwägung gezogen wird. Dies spricht folglich gegen das Erfordernis, dass die Überlassung bereits vor dem Entdecken des Verstoßes erfolgt sein muss. Überdies ist das Erlöschen im Fall des Art. 103 Buchst. b UZK-DelVO „zollschuldneutral“¹⁴⁰⁷, da dieses zugleich mit dem Entstehen der neuen Zollschuld nach Art. 77 UZK einhergeht. Mithin kommt es in jedem Fall zu einer Zollschuldentstehung für die sich im Wirtschaftskreislauf der Union befindlichen Waren. Auch aus Sicht der Zollbehörden erscheint es vorteilhafter auf das Erfordernis der Nichtkenntnis der Pflichtverletzung vor Überlassung der Waren zu verzichten, da im Falle einer Zollschuldentstehung nach Art. 77 UZK der Zollschedlner unter Umständen zumindest zahlungswilliger ist als im Falle einer gegebenenfalls umstrittenen Zollschuldentstehung nach Art. 79 UZK.

1405 Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (411).

1406 So auch *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 59, 89.

1407 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 58.

Zum anderen suggerieren die Beispiele der Zollverwaltung, dass sich der Verstoß gegen die zollrechtlichen Vorschriften, etwa die vorzeitige Auslieferung der Waren ohne Zollanmeldung, versehentlich ereignet haben muss.¹⁴⁰⁸ Dieser subjektive Maßstab widerspricht jedoch eindeutig der in der Grundverordnung festgelegten subjektiven Grenze des Täuschungsversuchs gem. Art. 124 Abs. 1 Buchst. h Ziff. i UZK. Eine Einschränkung dieses Merkmals durch delegierten Rechtsakt ist nicht durch Art. 126 UZK vorgesehen und kann auch nicht auf nationaler Ebene durch die Mitgliedstaaten erfolgen.

(3) Art. 103 Buchst. c UZK-DelVO

In Art. 103 Buchst. c UZK-DelVO ist als nicht wesentlicher Verstoß eine Fallvariante erfasst, die als „faktisches Versandverfahren“¹⁴⁰⁹ bezeichnet werden kann. Dieser nicht wesentliche Verstoß war in Art. 859 ZK-DVO nicht vorgesehen. Im Rahmen der Entwicklung und Ausgestaltung ist festzustellen, dass die Fallvariante des Art. 103 Buchst. c UZK-DelVO nicht von Beginn an im delegierten Rechtsakt vorgesehen war. Sie taucht erstmals in den Entwürfen aus Juli 2015 auf.¹⁴¹⁰

Der Fall erfasst die Wiederherstellung der zollamtlichen Überwachung für Waren, die formal nicht in ein Versandverfahren übergeführt wurden. Sie müssen sich jedoch zuvor in der vorübergehenden Verwahrung oder in einem besonderen Verfahren zusammen mit Waren befunden haben, die formal in dieses Versandverfahren übergeführt wurden. Erfasst werden Fälle, in denen Mehrmengen oder völlig andere Waren als die in der Zollanmeldung benannten Waren transportiert wurden.¹⁴¹¹

(4) Art. 103 Buchst. d UZK-DelVO

Art. 103 Buchst. d UZK-DelVO erachtet einen Verstoß nicht als wesentlich, sofern er auf fehlerhaften Angaben in der Zollanmeldung beruht. Ein Vorgängertatbestand im ZK-Recht lässt sich in diesem Zusammenhang nicht ausfindig machen. Im Laufe der Entwürfe der delegierten Rechtsakte blieb der Tatbestand, mit

1408 Vgl. Beispiele in der Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (411).

1409 So *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 61.

1410 Vgl. Art. 103 des Entwurfs zu den delegierten Rechtsakten v. Juli 2015 und Art. 103 des Entwurfs zu den delegierten Rechtsakten v. August 2015.

1411 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 61; siehe für ein Beispiel auch *Witte/Sieben/Wemmer*, AW-Prax 2019, 209 (213).

Ausnahme weniger Änderungen im Wortlaut, inhaltlich unverändert.¹⁴¹² Der Anwendungsbereich dieser Fallvariante bezieht sich auf Waren, die in ein besonderes Verfahren, mit Ausnahme des Versandverfahrens und des Freizonenverfahrens, oder in die vorübergehende Verwahrung übergeführt wurden. Weiterhin darf die fehlerhafte Zollanmeldung keine Auswirkungen auf die Erledigung des betreffenden Verfahrens oder die Beendigung der vorübergehenden Verwahrung gehabt haben. Insofern überschneidet sich die Anforderung des Art. 103 Buchst. d UZK-DelVO mit jener aus Art. 124 Abs. 1 Buchst. h Ziff. i UZK und ist redundant.

Das Erlöschen der Zollschuld kommt auch nach dieser Fallvariante nur in Betracht, sofern eine Zollschuld entstanden ist. Diese muss aufgrund fehlerhafter Angaben in der Zollanmeldung entstanden sein.¹⁴¹³ Das Entstehen einer solchen Zollschuld nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK ist allerdings fraglich und nicht unproblematisch. Denn die Rechtslage im UZK ist an dieser Stelle nicht eindeutig.¹⁴¹⁴ Dies hat bei engem Auslegungsverständnis des Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK¹⁴¹⁵ sogar zur Folge, dass Art. 103 Buchst. d UZK-DelVO ins Leere läuft.¹⁴¹⁶ Dennoch ist die Intention des Verordnungsgebers zu erkennen, dass es selbst im Falle der Zollschuldentstehung aufgrund von fehlerhaften Angaben in der Zollanmeldung zu einem Erlöschen kommen soll.

(5) Art. 103 Buchst. e UZK-DelVO

Art. 103 Buchst. e UZK-DelVO ermöglicht es dem Wirtschaftsbeteiligten durch eigene Handlung eine nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a und b UZK entstandene Zollschuld zum Erlöschen zu bringen. Der Wirtschaftsbeteiligte hat es demzufolge in einer Vielzahl von Fällen selbst in der Hand die Abgabentrichtung noch zu ver-

1412 Vgl. Art. DA-III-4-01 (342-01-DA) des Entwurfs zu den delegierten Rechtsakten v. 13.1.2014 (TAXUD/UCC-DA/2014-1), Art. DA-III-4-01 (342-01-DA) des Entwurfs zu den delegierten Rechtsakten v. 24.10.2014 (TAXUD/UCC-DA/2014-2), Art. 103 des Entwurfs zu den delegierten Rechtsakten v. Juli 2015 und Art. 103 des Entwurfs zu den delegierten Rechtsakten v. August 2015.

1413 Für Beispiele siehe Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (413); a.A. hierzu *Witte/Sieben/Wemmer*, AW-Prax 2019, 209 (213).

1414 Ausführlich hierzu *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 109ff.

1415 Dieser engen Auslegung folgen *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 113 und auch die GZD in ihrer Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (328).

1416 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 113; *Witte/Sieben/Wemmer*, AW-Prax 2019, 209 (213) schreiben der Norm einen lediglich kleinen Anwendungsbereich zu.

meiden, sofern er den jeweiligen Verstoß vor den Zollbehörden entdeckt und diesen meldet. Maßgeblicher Zeitpunkt ist hier die Mitteilung der Zollschild bzw. die Ankündigung von Zollkontrollen.¹⁴¹⁷

Eine vergleichbare Regelung war im vormaligen Recht des ZK bzw. in der ZK-DVO nicht vorgesehen. Die Regelung befindet sich mit dem ersten Entwurf der delegierten Rechtsakte im Fallkatalog des Art. 103 UZK-DelVO.¹⁴¹⁸ Die Wertung, die hinter dieser Fallvariante steht, kann in Ansätzen jedoch mit jener der Selbstanzeige verglichen werden.¹⁴¹⁹ Insoweit setzt Art. 103 Buchst. e UZK-DelVO auf eine Zusammenarbeit zwischen Zoll und Wirtschaft. Kooperatives Verhalten des Wirtschaftsbeteiligten wird belohnt, indem die Zollschild erlischt.

Der Anwendungsbereich des Art. 103 Buchst. d UZK-DelVO ist zunächst auf einführseitige Zollschildentstehungen nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a und b UZK beschränkt. Wie bereits im Rahmen des Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO erörtert¹⁴²⁰, stellt sich die Frage, ob der Tatbestand auf besondere Zollverfahren zu beschränken ist oder für alle Verstöße im Rahmen des Art. 79 Abs. 1 Buchst. a und b UZK gilt.

Der Wortlaut enthält, wie auch in Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO, diesbezüglich keinerlei Einschränkungen. Demzufolge dürfte der Anwendungsbereich, anders als in den Fallgruppen des Art. 103 Buchst. b-d UZK-DelVO, nicht auf besondere Zollverfahren beschränkt werden. Nach der nationalen Umsetzungsverfügung zum UZK und der Dienstvorschrift Z 09 01 soll Art. 103 Buchst. e UZK-DelVO auch auf die vorübergehende Verwahrung Anwendung finden.¹⁴²¹ Mit der durch die ÄnderungsVO zum UZK¹⁴²² vorgenommene Ergänzung der vorübergehenden Verwahrung in Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK und in Art. 126 UZK gehört diese Unsicherheit bereits der Vergangenheit an.

Aus Umsetzungsverfügung und Dienstvorschrift ergibt sich jedoch auch, dass die Zollverwaltung eine Anwendung des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK bei Pflichtverletzungen im Rahmen des Verbringens verneint, da die Waren nicht in ein

1417 Witte/Sieben/Wemmer, AW-Prax 2019, 209 (214).

1418 Vgl. Art. DA-III-4-01 (342-01-DA) des Entwurfs zu den delegierten Rechtsakten v. 13.1.2014 (TAXUD/UCC-DA/2014-1).

1419 So auch Möllenhoff, Ad Legendum 3/2016, 263 (267). Regelungen auf nationaler Ebene, die eine vergleichbare Wertung enthalten, sind z.B. § 371 AO oder § 22 Abs. 4 AWG.

1420 Siehe Gliederungspunkt C. II. 8. a) bb) (1) des 4. Teils dieser Arbeit.

1421 Verfügung zur Umsetzung des UZK, VSF N 18 2016 Nr. 73 v. 2.5.2016, S. 91; Dienstvorschrift zum Zollschildrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (414).

1422 Siehe Art. 1 NRn. 3 und 4 der VO (EU) 2019/474, ABl. EU L Nr. 83/39.

Verfahren oder in die vorübergehende Verwahrung überführt wurden.¹⁴²³ Mithin wäre der Anwendungsbereich des Art. 103 Buchst. e UZK-DelVO danach zu beschränken. Wie schon bei Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO festgestellt, sind die Ausführungen in Dienstvorschrift und Umsetzungsverfügung der Zollverwaltung nicht überzeugend. Die Argumentation zu Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO kann hier analog angeführt werden.¹⁴²⁴ Dabei sprechen die besseren Argumente insgesamt dafür den Anwendungsbereich des Art. 103 Buchst. e UZK-DelVO weit zu fassen und auf sämtliche Verstöße im Rahmen des Art. 79 Abs. 1 Buchst. a und b UZK zu beziehen.

b) Kein Täuschungsversuch

Während das Recht des ZK in Art. 859 2. Anstr. ZK-DVO noch die grobe Fahrlässigkeit als Grenze für die Einschlägigkeit des damaligen Heilungstatbestands vorsah, gilt an dieser Stelle fortan gem. Art. 124 Abs. 1 Buchst. h Ziff. i UZK der Täuschungsversuch als weniger strenge Voraussetzung. Diese Erleichterung des Verschuldensmaßstabs wurde herbeigeführt, da es ein Bestreben des Gesetzgebers war, dem guten Glauben des Wirtschaftsbeteiligten Rechnung zu tragen und die Folgen fahrlässigen Verhaltens des Zollschuldners auf ein Mindestmaß abzumildern.¹⁴²⁵ Der rechtschaffene Zollschuldner soll folglich begünstigt werden. Somit kommt ein Erlöschen der Zollschuld nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK auch bei erwiesener grober Fahrlässigkeit des Zollschuldners nicht in Betracht.

War der Verstoß jedoch ein Täuschungsversuch, kann ein Erlöschen nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK nicht mehr herbeigeführt werden.¹⁴²⁶ Eine Definition dieses Begriffes ist im Unionszollrecht nicht zu finden. Auch in der Rechtsprechung des EuGH findet sich keine Bestimmung dieses Terminus. Eine eingehende Betrachtung, Eingrenzung und Annäherung an dieses subjektive Element des Art. 124 UZK erfolgt deshalb in einem gesonderten Gliederungspunkt.¹⁴²⁷

Liegt ein Täuschungsversuch im Rahmen einer Gesamtschuldnerschaft vor, könnte fraglich sein, ob die Zollschuld für diejenigen Zollschuldner erlöschen kann, bei denen der Täuschungsversuch nicht zu bejahen ist. Dies ist allerdings

1423 Verfügung zur Umsetzung des UZK, VSF N 18 2016 Nr. 73 v. 2.5.2016, S. 91; Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (414).

1424 Siehe hierzu die ausführliche Argumentation zu Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO in Gliederungspunkt C. II. 8. a) bb) (1) des 4. Teils dieser Arbeit.

1425 Vgl. 38. Erwägungsgrund der VO (EU) Nr. 952/2013, ABl. EU Nr. L 269/6.

1426 *Deimel* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 61 [Stand: Februar 2017].

1427 Siehe Gliederungspunkt C. IV. des 4. Teils dieser Arbeit.

im Hinblick auf die vom Verordnungsgeber getroffene Systematik und den eindeutigen Wortlaut der einzelnen Absätze des Art. 124 UZK abzulehnen.¹⁴²⁸ Eine Regelungslücke, die gegebenenfalls eine analoge Anwendung von Art. 124 Abs. 5 oder 6 UZK rechtfertigen würde, ist nicht erkennbar.¹⁴²⁹ Ferner ist Art. 124 Abs. 7 UZK als Auffangtatbestand zu sehen, sodass den Interessen der redlichen Zollschuldner ausreichend Rechnung getragen wird.¹⁴³⁰

c) Nachträgliche Bereinigung der Situation

Art. 124 Abs. 1 Buchst. h Ziff. i UZK sieht als letzte Voraussetzung die nachträgliche Bereinigung der Situation der Waren vor. Das bedeutet, dass im Nachhinein alle notwendigen Formalitäten¹⁴³¹ zu erfüllen sind, damit die fehlerhafte Situation der Waren behoben wird. Zu solchen Förmlichkeiten gehört unter anderem die nachträgliche Abgabe einer ordnungsgemäßen Zollanmeldung.¹⁴³² Letztlich hängt die erforderliche Handlung des Wirtschaftsbeteiligten in diesem Fall vom konkreten Verstoß ab, aufgrund dessen die Zollschuld nach Art. 79 UZK oder Art. 82 UZK entstanden ist. Eine Beurteilung hierfür kann sich aus den Fallgruppen des Art. 103 UZK-DelVO ergeben.¹⁴³³

9. Art. 124 Abs. 1 Buchst. i UZK – Ausfuhr in der Endverwendung

Nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. i UZK, der wortgleich zum vormaligen Art. 86 Abs. 1 Buchst. i MZK ist, erlischt die Zollschuld im Fall, dass Waren, die aufgrund der Endverwendung abgabenfrei oder abgabenbegünstigt zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen wurden, mit Zustimmung der Zollbehörden aus dem Zollgebiet ausgeführt werden. Der Tatbestand war vormals schon in Art. 4 Buchst. b RL EWG Nr. 79/623 sowie in Art. 4 Abs. 1 Buchst. b VO EWG Nr. 2144/87 und sodann auch in Art. 206 Abs. 2 ZK vorgesehen. Hier war er jedoch noch als Heilungstatbestand verankert, der die Zollschuld erst gar nicht entstehen ließ.

1428 Für eine enge Auslegung sprechen sich auch *Witte/Sieben/Wemmer*, AW-Prax 2019, 209 (214) aus.

1429 So im Ergebnis *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 86.

1430 Siehe Gliederungspunkt C. III. 3. d) des 4. Teils dieser Arbeit.

1431 Gemeint sind Zollformalitäten; gem. Art. 5 Nr. 8 UZK sind dies alle Vorgänge, die von einer Person und von den Zollbehörden durchgeführt werden müssen, um den Zollvorschriften Genüge zu tun.

1432 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 89; *Deimel* in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 63 [Stand: Februar 2017].

1433 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 90.

Aus dem Wortlaut des Art. 124 Abs. 1 Buchst. i UZK ergibt sich, dass sich dieser lediglich auf Einfuhrzollschulden beziehen kann.¹⁴³⁴ Voraussetzung für die Anwendung des Erlöschenstatbestands ist, dass die betreffenden Waren aufgrund ihres besonderen Zwecks im Rahmen der Endverwendung gem. Art. 254 Abs. 1 UZK abgabenfrei oder ermäßigt zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen wurden. Folglich entsteht zunächst eine Zollschuld nach Art. 77 Abs. 1 Buchst. a UZK, die vom Erlöschenstatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. i UZK jedoch nicht beseitigt wird.¹⁴³⁵ Vielmehr bezieht sich der Erlöschensgrund auf einen Verstoß gem. Art. 79 Abs. 1 Buchst. b UZK, wenn etwa der besondere Zweck im Rahmen der Endverwendung nicht mehr erfüllt wird.¹⁴³⁶ Der Verstoß wird im Wortlaut des Art. 124 Abs. 1 Buchst. i UZK zwar nicht explizit benannt. Nach dem Telos der Norm kann es sich jedoch nur um eine Pflichtverletzung im Rahmen der Endverwendung handeln, auf welche sich der Tatbestand bezieht, da es ansonsten keinen Grund für ein Erlöschen der Zollschuld durch Ausfuhr der Waren mit Zustimmung der Zollbehörden geben würde. Die Ausfuhr aus dem Zollgebiet gem. Art. 269 UZK muss dabei ordnungsgemäß erfolgen und die Zustimmung der Zollbehörden ist hierzu zwingend einzuholen.¹⁴³⁷

10. Art. 124 Abs. 1 Buchst. j UZK – Zollpräferenzen

Art. 124 Abs. 1 Buchst. j UZK regelt für den speziellen Fall des Entstehens einer Einfuhrzollschuld nach Art. 78 UZK¹⁴³⁸ das Erlöschen dieser Präferenzzollschuld. Der Tatbestand entspricht dem vormaligen Art. 234 ZK. Er ist in gewisser Weise mit der Wertung aus Art. 124 Abs. 1 Buchst. d UZK, der das Erlöschen der Zollschuld aufgrund der Ungültigkeitserklärung der Zollanmeldung regelt, vergleichbar. In beiden Fällen werden Formalitäten beseitigt, die dazu führen, dass eine Zollschuld nicht mehr vorliegen kann.

Voraussetzung für das Erlöschen der Zollschuld nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. j UZK ist, dass die Formalitäten für die Gewährung der Zollpräferenzbehandlung

1434 So wohl auch *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 28 [Stand: Mai 2017], der feststellt, dass die Endverwendung nur für einfuhrabgabenpflichtige Waren erfolgt.

1435 *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 138.

1436 *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 28 [Stand: Mai 2017]; *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 95.

1437 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 96; *Deimel* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 65 [Stand: Februar 2017].

1438 Siehe hierzu Gliederungspunkt B. I. 1. b) des 4. Teils dieser Arbeit.

für ungültig erklärt werden. Dies kann beispielsweise durch die Rücknahme von Präferenznachweisen erfolgen oder durch Erklärung ihrer Unrichtigkeit.¹⁴³⁹

11. Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK – Nachweisliches Verbringen aus dem Zollgebiet

Den letzten Erlöschensgrund der Norm stellt Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK dar. In diesem Fall kann eine Zollschuld zum Erlöschen gebracht werden, wenn zunächst eine solche nach Art. 79 UZK, d.h. aufgrund eines Verstoßes entstanden ist, und die Waren nachweislich weder verwendet noch verbraucht, sondern aus dem Zollgebiet der Union verbracht wurden. Dieser Erlöschensgrund ist eindeutig durch den Wirtschaftszollgedanken geprägt.¹⁴⁴⁰ Aus ihm geht hervor, dass keine Zollschuld für Waren entstehen soll, die nicht in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebietes eingegangen sind. Zugleich stellt er damit eine Reaktion auf die Rechtsprechung des EuGH, speziell auf die Entscheidungen „Döhler Neuenkirchen“¹⁴⁴¹ und „Eurogate“¹⁴⁴² dar.¹⁴⁴³

In ähnlicher Form waren die Wertungen dieses Tatbestands bereits in Art. 9 Abs. 2 Buchst. a 4. Anstr. und Buchst. b 2. Anstr. RL EWG Nr. 79/623 vorgesehen. Auch in Art. 8 Abs. 2 Buchst. d und Abs. 3 Buchst. b VO EWG Nr. 2144/87 finden sie sich wieder. Im Recht des ZK war ein pauschaler Erlöschensgrund, wie er bereits mit dem wortgleichen nie zur Anwendung gekommenen Art. 86 Abs. 1 Buchst. k MZK vorgesehen war, nicht zu finden. Unter sehr strengen und speziellen Umständen konnte der Wirtschaftsbeteiligte die Zollschuld durch (Wieder-)Ausfuhr zum Erlöschen bringen.¹⁴⁴⁴ Im ZK-Recht war dieser Erlöschensgrund folglich nicht als Regelfall, sondern als Ausnahme anzusehen.

a) Anwendungsbereich Art. 79 UZK

Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK findet auf alle Zollschuldentstehungen nach Art. 79 UZK Anwendung. Das bedeutet, dass sich sämtliche Verstöße durch den

1439 *Gellert* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 124 UZK, Rn. 19 [Stand: September 2016]; *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 100.

1440 *Wolffgang/Harden*, WCJ Vol. 10, No. 1, 3 (7); *Trennt*, AW-Prax 2016, 229 (232); *Wolffgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (11).

1441 Siehe für die Urteilsbesprechung Gliederungspunkt B. II. 6. a) des 3. Teils dieser Arbeit.

1442 Siehe für die Urteilsbesprechung Gliederungspunkt B. II. 6. b) des 3. Teils dieser Arbeit.

1443 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 106; *Wolffgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (10f.); *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 9 [Stand: Juli 2015].

1444 Vgl. hierzu die entsprechenden Tatbestände der Art. 899ff. ZK-DVO.

Erlöschenstatbestand erübrigen, sofern der Wirtschaftsbeteiligte die erforderlichen Maßnahmen ergreift. Der Anwendungsbereich des Erlöschensgrunds wird in der Literatur allerdings mit Erstaunen kommentiert.¹⁴⁴⁵ Denn er führt dazu, dass Zollschulden nach Art. 77 UZK nicht von Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK erfasst werden.¹⁴⁴⁶ Hier kann jedoch auf Art. 124 Abs. 1 Buchst. d UZK sowie auf die Erlass- und Erstattungs Vorschriften zurückgegriffen werden.¹⁴⁴⁷ Auch eine teleologische Extension der Vorschrift wäre denkbar.¹⁴⁴⁸

b) Nachweisliches Verbringen aus dem Zollgebiet

Zentrale Voraussetzung für den Erlöschensgrund ist zunächst das nachweisliche Verbringen der betreffenden Waren aus dem Zollgebiet der Union. Hierzu bedarf es keines speziellen Antrags oder Verfahrens, sondern es kommt darauf an, dass die Waren das Zollgebiet tatsächlich und räumlich verlassen.¹⁴⁴⁹ Die Nachweispflicht für den Grenzübertritt der Waren in ein Drittland i.S.d. Art. 1 Nr. 11 UZK-DelVO hat der Wirtschaftsbeteiligte zu führen.¹⁴⁵⁰

Ein erneutes Verbringen in das Zollgebiet nach dem Gebrauch von Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK und dessen Erlöschensfolge für die Zollschuld wäre mitunter nicht zu beanstanden. Ein solches Vorgehen dürfte auch nicht als Umgehung oder Missbrauch der zollrechtlichen Vorschriften gewertet werden.¹⁴⁵¹ Denn die Zollschuld wurde zuvor ordnungsgemäß zum Erlöschen gebracht.

1445 Witte, Erlöschen der Zollschuld in: Witte/Henke/Kammerzell (Hrsg.), Der Unionszollkodex (UZK), 2014, S. 134; Witte, AW-Prax 2014, 229 (231); Schrömbges/Gesinn/Hannl, ZfZ 2016, 156 (162f.) mit einem Beispiel.

1446 Siehe zur inhaltsgleichen Norm des Art. 86 Abs. 1 Buchst. k MZK Witte, AW-Prax 2008, 325 (329) mit erläuternden Beispielen.

1447 Witte in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 107.

1448 So Schrömbges/Gesinn/Hannl, ZfZ 2016, 156 (163).

1449 Witte in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 108.

1450 Deimel in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 70 [Stand: Februar 2017]; Bartone in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 30 [Stand: Mai 2017]; Witte in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 109, 125.

1451 Witte, Zollschuldrechtliche Erlöschenstatbestände nach dem Unionszollkodex in: Koszowski (Hrsg.), Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel, Tagungsband des 26. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 26. und 27. Juni 2014 in Esslingen, 2015, S. 23.

c) Kein Verbrauch und keine Verwendung

Weiterhin muss für das Eingreifen des Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK ebenfalls nachgewiesen werden, dass die betreffenden Waren während ihres zeitlich-räumlichen Aufenthalts im Zollgebiet der Union weder verbraucht noch verwendet wurden. Sie dürfen somit nicht in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen sein oder diesen beeinflusst haben.¹⁴⁵²

Fraglich ist allerdings, wann von einem Verbrauch oder einer Verwendung der Waren genau auszugehen ist.¹⁴⁵³ Unter dem Verwenden einer Ware könnte die (bestimmungsgemäße) Nutzung dieser ohne Verbrauch verstanden werden.¹⁴⁵⁴ Ein Verbrauch hingegen tilgt die körperliche Substanz der Ware.¹⁴⁵⁵ Das Unionszollrecht definiert diesen Umstand nicht genauer. Dies ist insoweit problematisch, als dass sich die Waren für gewöhnlich in besonderen Zollverfahren oder in der vorübergehenden Verwahrung befinden, in denen Behandlungen und Maßnahmen an diesen stattfinden.¹⁴⁵⁶ Diese sind in den zollrechtlichen Regelungen bei ordnungsgemäßer Durchführung auch für die Waren vorgesehen und gestattet.¹⁴⁵⁷ Würden diese Handlungen, die unter Umständen sogar erst durch ihre nicht ordnungsgemäße Ausführung für das Entstehen der Zollschuld nach Art. 79 UZK verantwortlich sein können, bereits als Verwendung oder Verbrauch charakterisiert, käme Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK nie in Betracht, um ein Erlöschen der Zollschuld herbeizuführen.¹⁴⁵⁸

Nach *Witte* bedarf es aus diesem Grund einer einschränkenden Interpretation des Erlöschenstatbestands, um dem Sinn und Zweck der Norm zu entsprechen.¹⁴⁵⁹ Dieser Ansicht ist zu folgen, da sonst der Anwendungsbereich des Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK, der ausweislich des Wortlautes für sämtliche Fälle des Art. 79

1452 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 110.

1453 So schon *Summersberger* in: *Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger*, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, 2014, S. 301.

1454 *Witte* in: *Witte* (Hrsg.), *Zollkodex*, 2013, Art. 205 ZK, Rn. 4; *Trennt*, *AW-Prax* 2016, 229 (232).

1455 *Witte* in: *Witte*, *Zollkodex*, 2013, Art. 205 ZK, Rn. 3; *Trennt*, *AW-Prax* 2016, 229 (232).

1456 Beispiele hierzu führt *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 111 auf.

1457 In diesem Sinne mit Bezug zur vorübergehenden Verwahrung auch die Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (418).

1458 Differenzierend im Hinblick auf die einzelnen Zollverfahren *Trennt*, *AW-Prax* 2016, 229 (232), der das Tatbestandsmerkmal des Verbrauchs und der Verwendung im Versandverfahren, im Zolllager und in der aktiven Veredelung verneint, dieses jedoch bei der vorübergehenden Verwendung sowie bei der Endverwendung aufgrund der Natur der Verfahren bejaht.

1459 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 114.

UZK weit gefasst ist, in vielen Fällen ins Leere liefe. Dies kann vom Verordnungsgeber nicht gewollt sein. Im Einklang mit dem Wirtschaftszollgedanken und dem Telos der Norm sollten daher nur solche Handlungen als Verbrauch oder Verwendung der Waren angesehen werden, die sich im Anschluss an die betreffende Zollschuldentstehung nach Art. 79 UZK ereignen und dazu führen, dass die Ware dadurch unmittelbar am Wirtschaftsleben der Union teilnimmt.¹⁴⁶⁰ Somit ist gewährleistet, dass alle zugelassenen Behandlungen und Maßnahmen vor der Zollschuldentstehung sowie alle unzulässigen Verwendungen oder Handlungen¹⁴⁶¹, die erst das Entstehen der Zollschuld bewirken, nicht zu einem Ausschluss des Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK führen.¹⁴⁶² Sämtliche Verbrauchs- oder Verwendungshandlungen, die sich nach der Zollschuldentstehung gem. Art. 79 UZK ereignen, sind jedoch tatbestandsausschließend.¹⁴⁶³ Denn sie führen dazu, dass die Waren ganz oder teilweise am Wirtschaftskreislauf des Zollgebiets teilnehmen oder ein unmittelbarer Einfluss der Waren auf das Wirtschaftsleben zumindest nicht auszuschließen ist.

d) Vorbehalt des Art. 124 Abs. 6 UZK

Eine zu beachtende Einschränkung des Erlöschenstatbestands ergibt sich durch Art. 124 Abs. 6 UZK.¹⁴⁶⁴ Dieser verneint ein Erlöschen der Zollschuld bei Personen, die einen Täuschungsversuch unternommen haben.¹⁴⁶⁵ Mithin kommt, wie schon beim Erlöschenstatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK, das subjektive Element des Nichtvorliegens eines Täuschungsversuchs als Voraussetzung für die Anwendung des Tatbestands hinzu. Allerdings ist das Tatbestandsmerkmal des Täuschungsversuchs personenabhängig und verhindert, anders als in Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK, unter Umständen nicht die Anwendung des Tatbestands für sämtliche Zollschuldner.¹⁴⁶⁶ Ebenfalls wird an dieser Stelle erneut, ähnlich wie bei Art. 124 Abs. 1 Buchst. c i.V.m. Abs. 5 UZK, deutlich, dass die Zollschuld unter gewissen Umständen nicht für alle Personen zum Erlöschen gebracht werden kann und soll.

1460 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 114.

1461 Z.B. unzulässige Behandlungen im Verwahrungslager, die Durchführung eines nicht bewilligten Verfahrens oder der vorschriftswidrige Ausgang der Waren aus dem Zollgebiet.

1462 Siehe auch Beispiele bei *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 116ff.

1463 Nicht im Einklang mit dieser Sichtweise ist das Beispiel zum Motortuning in der Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (418). Siehe hierzu kritisch *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 117f.

1464 Siehe hierzu auch Gliederungspunkt C. III. 2. c) des 4. Teils dieser Arbeit.

1465 Eine eingehende Betrachtung, Eingrenzung und Annäherung an dieses subjektive Element des Täuschungsversuchs erfolgt in Gliederungspunkt C. IV. des 4. Teils dieser Arbeit.

1466 *Deimel* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 71 [Stand: Februar 2017].

12. Zwischenergebnis

Die Analyse und Erörterung der Erlöschenstatbestände des Art. 124 Abs. 1 UZK hat zunächst gezeigt, dass der Wirtschaftsbeteiligte nach dem Recht des UZK die Zollschuld in einer Vielzahl von Fällen zum Erlöschen bringen kann. Der Fallkatalog der Erlöschensgründe ist dabei sehr umfangreich ausgestaltet, wobei sich in einigen Fällen bereits rechtliche Auslegungs- und Anwendungsfragen ergeben.¹⁴⁶⁷ Die Etablierung und Ausgestaltung einiger Erlöschenstatbestände kann ferner als Reaktion auf bisherige Probleme des Zollschuldrechts gesehen werden. Dies hat zwangsläufig auch Folgen für die bisherige Rechtsprechung des EuGH.¹⁴⁶⁸

III. Weitere Regelungen des Art. 124 Abs. 2-7 UZK

Die Regelungen in Art. 124 Abs. 2-7 UZK enthalten Ergänzungen oder Einschränkungen hinsichtlich aller oder bestimmter Erlöschenstatbestände des Art. 124 Abs. 1 UZK. Durch sie werden die Voraussetzungen, die an den oder die betroffenen Zollschuldner gestellt werden, entweder verschärft oder noch weiter vereinfacht.

1. Ergänzungen zu den Erlöschenstatbeständen

Ergänzungen zu bestimmten Erlöschensgründen aus Art. 124 Abs. 1 UZK sind in den Absätzen 3 und 4 der Norm vorgesehen. Hier kommt es zu Klarstellungen hinsichtlich Art. 124 Abs. 1 Buchst. g UZK.

a) Art. 124 Abs. 3 UZK

Die Regelung des Art. 124 Abs. 3 UZK ergänzt den Erlöschenstatbestand aus Art. 124 Abs. 1 Buchst. g UZK. Sie entspricht dem vormaligen Art. 207 ZK und regelt den Fall, dass eine Zollschuld, die für Waren in der Endverwendung entstanden ist, aufgrund der Zerstörung dieser wieder erloschen ist. Sofern in diesem Kontext Abfälle und Reste i.S.v. Art. 1 Nr. 41 UZK-DVO entstehen, fingiert die Regelung diese Waren als Nicht-Unionswaren gem. Art. 5 Nr. 24 UZK. Folglich müssen die anfallenden Abfälle und Reste einer ordnungsgemäßen zollrechtlichen Bestimmung¹⁴⁶⁹ zugeführt werden.

1467 Siehe Ausführungen unter Gliederungspunkt C. des 4. Teils dieser Arbeit. Für eine umfassende Bewertung der Erlöschenstatbestände im Hinblick auf den Wirtschaftszollgedanken siehe auch Gliederungspunkt A. II. des 5. Teils dieser Arbeit.

1468 Siehe hierzu ausführlich Gliederungspunkt B. des 5. Teils dieser Arbeit.

1469 Beispielsweise durch Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr nach Art. 77 UZK oder durch Wiederausfuhr gem. Art. 270 UZK.

b) Art. 124 Abs. 4 UZK

Eine weitere Ergänzung zum Erlöschenstatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. g UZK erfolgt durch Art. 124 Abs. 4 UZK. In Art. 86 MZK war dieser Absatz noch nicht vorgesehen. Er regelt, dass bei unwiederbringlichem Verlust der Waren aus in ihrer Natur liegenden Gründen sogenannte Pauschalsätze der geltenden Vorschriften anzuwenden sind. Die Regelung orientiert sich noch sehr stark am Wortlaut des vormaligen Art. 864 ZK-DVO. Auch sonst bedient sie sich eher der Sprache des ZK und ist nicht genügend an die Formulierungen in Art. 124 Abs. 1 Buchst. g UZK angepasst.¹⁴⁷⁰ Inhaltlich ergeben sich hierdurch jedoch keine Änderungen. Sofern der Beteiligte nachweisen kann, dass der tatsächliche Verlust den Wert des Pauschalsatzes übersteigt, ist dieser Wert zugrunde zu legen.

2. Einschränkungen der Erlöschenstatbestände

Einschränkende Regelungen zu bestimmten Erlöschenstatbeständen sind in den Absätzen 2, 5 und 6 des Art. 124 UZK geregelt. Art. 124 Abs. 7 UZK stellt insoweit einen Sonderfall dar, als dass die Regelung sich auf alle Zollschulden nach Art. 79 UZK bezieht und einen größeren Anwendungsbereich besitzt.

a) Art. 124 Abs. 2 UZK

Die Regelung des Art. 124 Abs. 2 UZK enthält eine Einschränkung zum Erlöschenstatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. e UZK. Sie fingiert die Zollschuld in diesem Fall als nicht erloschen, sofern diese in den Mitgliedstaaten als Grundlage für die Festlegung von Sanktionen vorausgesetzt wird. Dies ermöglicht die strafrechtliche Verfolgung und Ahndung von Zuwiderhandlungen gegen zollrechtliche Vorschriften im Rahmen des mitgliedstaatlichen Rechts.¹⁴⁷¹

Diese Art der Fiktion war bereits in Art. 8 Abs. 1 Buchst. b VO EWG Nr. 2144/87 und Art. 233 UAbs. 2 ZK vorgesehen. Auch nach Art. 83 Abs. 3 UZK wird die Zollschuld fingiert, damit eine nationale strafrechtliche Verfolgung gegebenenfalls durchgeführt werden kann. Sie stellt im Vergleich zum Recht des ZK sogar eine Verschärfung dar, da das Verständnis der Sanktionen i.S.d. Art. 42 UZK mit

1470 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 139f.

1471 *Gellert* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 124 UZK, Rn. 20 [Stand: September 2016]; *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 136; *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 6 [Stand: Juli 2015].

dem UZK nicht nur strafrechtliche, sondern auch verwaltungsrechtliche Sanktionen umfasst.¹⁴⁷²

b) Art. 124 Abs. 5 UZK

Art. 124 Abs. 5 UZK enthält eine Einschränkung zum Erlöschenstatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. c UZK. Dessen Vorgängernorm Art. 233 UAbs. 1 Buchst. b ZK kannte diese Form der Einschränkung noch nicht.¹⁴⁷³ Art. 124 Abs. 5 UZK sieht vor, dass im Falle einer Gesamtschuldnerschaft gem. Art. 84 UZK die Zollschuld lediglich für denjenigen Zollschuldner, dem die Zollschuld erlassen wird, erlischt. Folglich ist der Erlöschensgrund des Art. 124 Abs. 1 Buchst. c UZK personenbezogen und einzelfallabhängig und wirkt sich nicht auf diejenigen Gesamtschuldner aus, denen ein Erlass der Zollschuld nicht gewährt wurde.¹⁴⁷⁴ Der Erlass gegenüber einem Zollschuldner hat somit keine Erlöschenwirkung für die anderen Zollschuldner.

Die Erwägungen, die hinter dieser Einschränkung stehen, sind den jeweiligen Umständen geschuldet, aus denen ein Erlass gewährt werden kann. Häufig spielen in diesem Zusammenhang subjektive Elemente¹⁴⁷⁵ eine Rolle, die nicht zwangsläufig bei allen Zollschuldnern der Gesamtschuldnerschaft vorliegen.¹⁴⁷⁶ Gleichsam wird durch die Einführung des Art. 124 Abs. 5 UZK auch der Rechtsprechung des EuGH entsprochen, welcher den Erlass gegenüber einem Zollschuldner ebenfalls nicht auf die anderen Gesamtschuldner für übertragbar hält.¹⁴⁷⁷

1472 *Deimel* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 46, 74 [Stand: Februar 2017].

1473 Hierzu *Fuchs*, ZfZ 2004, 38 (39).

1474 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 142; *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 9 [Stand: Mai 2017]; *Deimel* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 36 [Stand: Februar 2017].

1475 Vgl. Art. 116 Abs. 5 UZK oder Art. 120 UZK, die an den Erlass des Abgabebetragts das Nichtvorliegen einer Täuschung oder der offensichtlichen Fahrlässigkeit als subjektive Maßstäbe an den Zollschuldner anlegen.

1476 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 142; *Gellert* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 124 UZK, Rn. 8 [Stand: September 2016]; zweifelnd bei Fällen des Art. 117 UZK jedoch *Deimel* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 36 [Stand: Februar 2017].

1477 EuGH, Urt. v. 17.02.2011, Rs. C-78/10, ECLI:EU:C:2011:93 (Berel), Rn. 66; vgl. auch *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 5 und Fn. 1 [Stand: Juli 2015].

c) Art. 124 Abs. 6 UZK

Art. 124 Abs. 6 UZK beinhaltet eine Einschränkung zu Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK. Demnach kommt es für diejenigen Personen nicht zu einem Erlöschen der Zollschuld, die einen Täuschungsversuch begangen haben. Der Verordnungsggeber etabliert damit im objektiven Tatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK¹⁴⁷⁸ ein subjektives Element¹⁴⁷⁹, das nicht auf Seiten des bzw. der Zollschuldner vorliegen darf. Der Tatbestand ist dabei personenbezogen und kann somit für jeden Zollschuldner unterschiedlich ausfallen.¹⁴⁸⁰ Eine Ausweitung oder analoge Anwendung auf andere Tatbestände des Art. 124 Abs. 1 UZK kommt aufgrund des eindeutigen Wortlauts und aufgrund der normativen Regelung von Art. 124 Abs. 7 UZK nicht in Betracht.¹⁴⁸¹

3. Auffangtatbestand des Art. 124 Abs. 7 UZK

Zollschuldner, die keinen Täuschungsversuch unternommen und zugleich aktiv zur Betrugsbekämpfung beigetragen haben, können nach Art. 124 Abs. 7 UZK ebenfalls vom Erlöschen der Zollschuld profitieren. Durch den Tatbestand soll ein Anreiz geschaffen werden, betrügerische Praktiken zu bekämpfen und einzudämmen, was wiederum die finanziellen Interessen der Union und der Mitgliedstaaten schützt.¹⁴⁸² Der eingefügte Tatbestand kann als Reaktion auf die EuGH-Entscheidung „De Haan Beheer BV“¹⁴⁸³ gesehen werden.¹⁴⁸⁴ Wiederum ist der Tatbestand personenbezogen und führt damit nicht zu einem grundsätzlichen Erlöschen der jeweiligen Zollschuld bei mehreren in Betracht kommenden Zollschuldnern.¹⁴⁸⁵

Anwendung findet die Regelung ohne Einschränkung auf sämtliche Einfuhrzollschulden, die nach Art. 79 UZK entstanden sind. Damit ist ihr Anwendungsbereich weit gefasst. Da für die Erlöschensgründe des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h und

1478 Siehe Gliederungspunkt C. II. 11. des 4. Teils dieser Arbeit.

1479 Eine eingehende Betrachtung, Eingrenzung und Annäherung an dieses subjektive Element des Täuschungsversuchs erfolgt in Gliederungspunkt C. IV. des 4. Teils dieser Arbeit.

1480 *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 31 [Stand: Mai 2017].

1481 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 146; siehe auch Gliederungspunkt C. II. 8. b) des 4. Teils dieser Arbeit.

1482 *Deimel* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 81 [Stand: Februar 2017]; vgl. in diesem Sinne auch den 37. Erwägungsgrund der VO (EU) Nr. 952/2013, ABl. EU Nr. L 269/6.

1483 EuGH, Urt. v. 7.9.1999, Rs. C-61/98, ECLI:EU:C:1999:393 (De Haan Beheer BV).

1484 So schon zum MZK *Lux/Larrieu*, ZfZ 2006, 329 (337).

1485 *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 39 [Stand: Mai 2017].

k UZK das Merkmal des Täuschungsversuch bereits im Tatbestand selbst bzw. über Art. 124 Abs. 6 UZK enthalten ist, kommt es an dieser Stelle zu einer Doppelung in Bezug auf dieses subjektive Element. Allerdings soll so sichergestellt werden, dass derjenige, der zur Betrugsbekämpfung beiträgt selbst keine Täuschungsabsicht hatte. Da auch bei anderen Erlöschenstatbeständen eine Zollschuld nach Art. 79 UZK eine Rolle spielen kann, ist somit sichergestellt, dass das subjektive Element immer Voraussetzung ist.

Anders als die Absätze 2 bis 6 ist Art. 124 Abs. 7 UZK nicht als Ergänzung oder Einschränkung zu den Gründen für das Erlöschen zu sehen, sondern als ein eigener Erlöschenstatbestand aufzufassen.¹⁴⁸⁶ Für das Vorliegen eines eigenen Erlöschenstatbestands spricht dabei, dass sich die Regelung, anders als die Absätze 2 bis 6 der Norm, nicht auf einen konkreten Erlöschenstatbestand aus Art. 124 Abs. 1 UZK bezieht. Weiterhin gehen aus ihr alle wesentlichen Tatbestandsmerkmale hervor, die es ermöglichen, ein Erlöschen zu subsumieren. Ferner setzt die Regelung, im Vergleich zu den anderen Erlöschenstufen, ein zusätzliches Tatbestandsmerkmal, nämlich den Beitrag zur Betrugsbekämpfung voraus.

Die Regelung könnte zwar auch wie Art. 124 Abs. 5 und 6 UZK als Einschränkung zu den Erlöschenstatbeständen des Art. 124 Abs. 1 UZK verstanden werden. Allerdings müsste dann für sämtliche Zollschulden, die nach Art. 79 UZK entstanden sind, das Tatbestandsmerkmal des Beitrags zur Betrugsbekämpfung erfüllt werden.¹⁴⁸⁷ Dazu muss sich konsequenterweise im Kontext der Zollschuldentstehung ein Betrug oder zumindest eine betrügerische Vorgehensweise ereignet haben. Diese Anwendungsweise der Norm wäre für das System der Erlöschenstufen und deren Sinn und Zweck nicht logisch und ist wohl auch nicht vom Verordnungsgeber gewollt, zumal nicht jede Zollschuld nach Art. 79 UZK aufgrund betrügerischer Umstände entsteht. Vielmehr sprechen die besseren Argumente dafür, dass Art. 124 Abs. 7 UZK einen eigenen Erlöschenstatbestand mit Auffangcharakter darstellt.¹⁴⁸⁸ Folglich ist der Erlöschenstufen Grund vor allem auch

1486 So auch *Witte* in: *Witte, UZK*, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 86; *Harden*, *Zoll Revue* 2018, 25 (31) und die Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (420); a.A. wohl *Lyons*, 2018, S. 478; *Bartone* in: *Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht*, Art. 124 UZK, Rn. 31 [Stand: Mai 2017], der von einer Klarstellung zu Art. 124 Abs. 6 UZK spricht, was jedoch zweifelhaft erscheint; *Müller-Eiselt* in: *Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht*, Art. 124 UZK, Rn. 9 [Stand: Juli 2015] sowie *Trennt*, *AW-Prax* 2016, 229 (232f.), die beide von zusätzlichen bzw. alternativen Voraussetzungen für das Erlöschen ausgehen.

1487 *Müller-Eiselt* in: *Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht*, Art. 124 UZK, Rn. 9 und Fn. 3 [Stand: Juli 2015] spricht sich in diesem Kontext für das alternative Vorliegen des Tatbestandsmerkmals der Betrugsbekämpfung aus.

1488 *Witte* in: *Witte, UZK*, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 86.

für Erwerber, Besitzer und Beteiligte interessant, die ansonsten gar nicht in der Lage wären die Voraussetzungen anderer Tatbestände zu erfüllen.¹⁴⁸⁹

Anders als in der Dienstvorschrift Z 09 01 angenommen,¹⁴⁹⁰ kann aus Art. 124 Abs. 7 UZK allerdings nicht entnommen werden, dass dieser nur Anwendung findet, wenn die Tatbestände des Art. 124 Abs. 1 UZK nicht einschlägig sind. Dies ist problematisch. Lediglich die Systematik der Norm würde hierfür sprechen. Eine ausdrückliche Normierung der Nachrangigkeit der Regelung, wie sie seitens des Ordnungsgebers etwa in Art. 74 Abs. 1 UZK erfolgt, ist jedenfalls nicht vorhanden. Auch wenn sich aus der Systematik der Norm vielleicht ableiten lässt, dass Art. 124 Abs. 7 UZK nachrangig zu behandeln ist, so wäre jedoch eine Klarstellung im Wortlaut hinsichtlich der Subsidiarität zu Art. 124 Abs. 1 UZK wünschenswert bzw. nötig. Anderenfalls ist Art. 124 Abs. 7 UZK als eigener Erlöschenstatbestand neben den anderen Erlöschenstatbeständen des Art. 124 Abs. 1 UZK gleichrangig anwendbar.

Was genau unter dem Begriff der Betrugsbekämpfung zu verstehen ist, ist im UZK nicht explizit geregelt. Demzufolge dürfte an den betreffenden Beitrag zur Bekämpfung des Betrugs auch kein Maßstab hinsichtlich dessen Qualität, Erfolg oder Auswirkung angelegt werden.¹⁴⁹¹ In diesem Zusammenhang ist jedoch Art. 13 Abs. 1 UZK zu nennen, der diesen Umstand genauer eingrenzt und damit einen möglichen Fall der Betrugsbekämpfung aufzeigt.¹⁴⁹² Im Hinblick auf das Vorliegen eines Betrugs oder einer Täuschung ist das subjektive Element, welches Art. 124 UZK vorsieht, eingehender zu betrachten.

IV. Subjektive Elemente im Rahmen von Art. 124 UZK

Der Tatbestand des Art. 124 UZK bezieht sich an verschiedenen Stellen auf ein subjektives Element: den Täuschungsversuch¹⁴⁹³. Damit macht die Regelung den Anwendungsbereich des Tatbestands teilweise von subjektiven Voraussetzungen abhängig. Mit diesem neu im UZK etablierten Begriff kommt es gleichzeitig zu einer Abkehr von den bisherigen Begriffen der groben bzw. offensichtlichen Fahrlässigkeit, die es noch im ZK gab. Fraglich ist jedoch, wie der neue Terminus

1489 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 151, der als Beispiel den verdeckten Ermittler nennt, welcher nach Art. 79 Abs. 3 Buchst. b UZK als Beteiligter Zollschuldner wird und vom Erlöschenstatbestand des Art. 124 Abs. 7 UZK Gebrauch machen kann.

1490 Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (420).

1491 *Deimel* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 81 [Stand: Februar 2017].

1492 Hierzu *Schrömbges/Gesinn/Hannl*, ZfZ 2016, 156 (162).

1493 Der MZK sah das subjektive Element des Täuschungsversuchs bereits in Art. 86 MZK vor.

zu verstehen ist und ob der Täuschungsbegriff die im Zusammenhang mit den vormaligen Begriffen des ZK aufgetretenen Probleme lösen kann. Hierzu bedarf es einer Annäherung und Auslegung des Begriffs des Täuschungsversuchs.

1. Vormalige subjektive Elemente im ZK

Der vormalige Heilungstatbestand des Art. 859 ZK-DVO, die Erstattungsvoraussetzungen des Art. 899 ZK-DVO und auch Art. 239 ZK sahen als subjektiv zu erfüllendes Element das Nichtvorliegen der groben bzw. offensichtlichen Fahrlässigkeit¹⁴⁹⁴ vor. Diese subjektive Tatbestandsvoraussetzung wurde sowohl im Hinblick auf deren Begrifflichkeit als auch auf deren Anwendungsbereich kontrovers diskutiert.¹⁴⁹⁵ Zum anderen stand aber auch die Frage nach der Vereinbarkeit des Tatbestandsmerkmals mit verfassungsrechtlichen Grundsätzen im Raum.¹⁴⁹⁶

In der Entscheidung „Söhl und Söhlke“¹⁴⁹⁷ aus dem Jahr 1999 stellte der EuGH fest, dass der Begriff der offensichtlichen Fahrlässigkeit die zutreffende Übersetzung in der deutschen Sprachfassung sei und folglich mit der Übersetzung der groben Fahrlässigkeit inhaltlich deckungsgleich ist.¹⁴⁹⁸ Weiterhin definierte der Gerichtshof den Fahrlässigkeitsgrad insoweit, als dass bei der Bestimmung dessen Vorliegens insbesondere Aspekte wie die Komplexität der zollrechtlichen Vorschriften, deren Nichteinhaltung zur Zollschuld geführt haben, sowie Erfahrung und Sorgfalt des jeweiligen Wirtschaftsteilnehmers berücksichtigt werden müssen.¹⁴⁹⁹

Neben Schwierigkeiten bei der Definition des Terminus und dessen Anwendungsbereichen ist ein weiteres Problem, welches mit der Einführung des Begriffs in den ZK einhergeht, dass es gegen den Wirtschaftszollgedanken verstößt. Denn

1494 Vergleicht man die deutsche Sprachfassung mit ihrem englischen oder französischen Pendant, so fällt auf, dass diese zwischen der groben und der offensichtlichen Fahrlässigkeit differenziert, während in den anderen Sprachfassungen der Begriff einheitlich als offensichtliche Fahrlässigkeit („obvious negligence“, „négligence manifeste“) übersetzt wird. Siehe hierzu ausführlich *Anton*, Zum Begriff der groben bzw. offensichtlichen Fahrlässigkeit in den Art. 859 und 899 ZollkodexDVO, *ZfZ* 1995, 314 (315), der die Auffassung vertritt, dass die Übersetzung des Begriffs mit grober Fahrlässigkeit in Anlehnung an das deutsche BGB gewählt wurde, aber keineswegs identisch mit jenem der offensichtlichen Fahrlässigkeit sein kann.

1495 Siehe hierzu ausführlich *Anton*, *ZfZ* 1995, 314ff.; *Witte*, *AW-Prax* 1999, 25 (25f.).

1496 *Klüver*, *AW-Prax* 2002, 147 (147ff.); *Klüver*, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 13.11.2001 – VII 88/00 in *ZfZ* 2002, 92ff., *ZfZ* 2002, 212 (212ff.).

1497 EuGH, Urt. v. 11.11.1999, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke).

1498 EuGH, Urt. v. 11.11.1999, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke), Rn. 49.

1499 EuGH, Urt. v. 11.11.1999, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke), Rn. 56.

nach diesem ist die Zollschuldentstehung lediglich objektiv zu bestimmen. Subjektive Elemente haben in diesem Zusammenhang keine Bedeutung. Neben der Verletzung von Gleichheitssatz und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sei das subjektive Merkmal, das das Nichtvorliegen eines bestimmten Verschuldensgrades voraussetze, folglich nicht mit dem Wirtschaftszollprinzip zu vereinbaren, sondern führe zu einem Sanktionszollrecht.¹⁵⁰⁰

Dagegen wird vorgebracht, dass das subjektive Element im Rahmen des Art. 859 ZK-DVO kein Merkmal der Zollschuldentstehung an sich darstelle.¹⁵⁰¹ Der Heilungstatbestand könne vielmehr als rechtsvernichtender Erlöschensgrund qualifiziert werden.¹⁵⁰² Mit der Etablierung dieses Elements in den zollrechtlichen Vorschriften sei der Wille des Gesetzgebers zum Ausdruck gebracht worden. Dieser habe sich für eine strengere Handhabung der entsprechenden Vorschriften ausgesprochen, da er die Verletzung von zollrechtlichen Formvorschriften und deren negative (finanzielle) Konsequenzen nicht billige.¹⁵⁰³ Der Verstoß gegen das Wirtschaftszollrecht müsse diesem Ziel nachstehen.¹⁵⁰⁴ Sofern der Gesetzgeber dem Wirtschaftsbeteiligten trotz regelwidrigen Verhaltens Erleichterungen wie das Erlöschen der Zollschuld oder eine Erstattung bzw. einen Erlass dieser zubillige, müsse er auch die Voraussetzungen hierfür bestimmen können.¹⁵⁰⁵ Außerdem sei kein Rechtsgrundsatz im europäischen Recht ersichtlich, der vorsehe, dass rechtstreue und rechtsuntreue Wirtschaftsbeteiligte in Zollsachen gleich zu behandeln seien.¹⁵⁰⁶

Vor dem Hintergrund der bereits besprochenen Herleitung des Wirtschaftszollgedankens und dessen weitgehender Verankerung in den zollrechtlichen Vorschriften erscheint letztere Ansicht allerdings fragwürdig. Auch ist nicht ersichtlich, dass der damalige Ordnungsgeber sich wissentlich über den Wirtschaftszollgedanken hinwegsetzen wollte. Es erscheint damit nicht ausgeschlossen, dass an dieser Stelle die Kollision mit dem Wirtschaftszollrecht und die Folgen der Einführung des subjektiven Elements im ZK übersehen bzw. nicht zu Ende gedacht wurden. Hierfür spricht zumindest die Veränderung der Norm anlässlich der Reform des Zollrechts.

1500 *Klüver*, AW-Prax 2002, 147 (147f.) und *Klüver*, ZfZ 2002, 212 (213) in Übereinstimmung mit *Müller-Eiselt*, ZfZ 2001, 398 (402); a.A. *Anton*, ZfZ 2003, 153 (154).

1501 *Anton*, ZfZ 2003, 153 (154).

1502 *Anton*, ZfZ 2003, 153 (154); *Witte* in: *Witte*, Zollkodex, 2013, Art. 233 ZK, Rn. 2.

1503 *Anton*, ZfZ 1995, 314 (316f.), der sogar explizit ausführt, dass die Einführung des subjektiven Elements ein „faktisches zollschuldrechtliches Sanktionsinstrument“ darstellt.

1504 *Anton*, ZfZ 1995, 314 (317).

1505 *Anton*, ZfZ 2003, 153 (154f.).

1506 *Anton*, ZfZ 2003, 153 (155).

2. Beweggründe für die Neuregelung

Die Intention und die Motive des Ordnungsgebers bei der Neuregelung der subjektiven Elemente im Rahmen der Erlöschenstatbestände des Art. 124 UZK sind zunächst aus den Erwägungsgründen des UZK abzulesen. Nach dem 38. Erwägungsgrund sollen für den Wirtschaftsbeteiligten die Folgen fahrlässigen Verhaltens im Rahmen der unregelmäßigen Zollschuldentstehung auf ein Mindestmaß reduziert werden.¹⁵⁰⁷ Dahinter steckt die Intention, dass die Zollschuldentstehung im Regelfall lediglich aufgrund objektiver Kriterien bestimmt werden soll.¹⁵⁰⁸

Damit wird primär eine wirtschaftsfreundlichere Intention hinter der Neuregelung stehen. Waren nach dem ZK noch Gründe für die strenge und enge Anwendung der von einem Fahrlässigkeitsmaßstab abhängigen Tatbestände angeführt,¹⁵⁰⁹ so soll dieser Maßstab nach dem UZK ausweislich des Wortlauts der Erwägungsgründe abgemildert werden. Dies geht mit der Absicht des Ordnungsgebers einher sich vom sanktionellen Charakter der Zollschuldentstehung abzuwenden.¹⁵¹⁰

Weiterhin ist denkbar, dass der Gesetzgeber vor dem Hintergrund der schwierigen Handhabung des Begriffs dessen Wegfalls forciert hat. Auch die fortwährenden Abgrenzungsschwierigkeiten und Diskussionen um den Terminus dürften die Neuregelung bekräftigt haben.

3. Täuschungsbegriff im Zollrecht

Unter dem Begriff der Täuschung kann im Allgemeinen die bewusste Irreführung, die auf Vorstellung und Handeln eines anderen in einem bestimmten Sinn einwirken soll, verstanden werden.¹⁵¹¹ Auf nationaler Ebene existiert der Begriff ebenfalls in strafrechtlichen¹⁵¹², zivilrechtlichen¹⁵¹³, verwaltungsrechtlichen¹⁵¹⁴ oder steuerrechtlichen Kontexten¹⁵¹⁵. Die Definition bzw. das genaue Verständnis

1507 Vgl. 38. Erwägungsgrund der VO (EU) Nr. 952/2013, ABl. EU Nr. L 269/6.

1508 So schon im Vorschlag zum MZK vorgesehen, vgl. *Lux/Larrieu*, ZfZ 2006, 329 (337).

1509 Vgl. EuGH, Urt. v. 11.11.1999, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke), Rn. 52, 56, der in seiner Auslegung die Intention des Ordnungsgebers zumindest dahingehend verstand.

1510 *Prieß/Stein* in: Witte, UZK, 2018, Vor Art. 1 UZK, Rn. 29.

1511 *Duden*, Recht, 2. Aufl., 2010, Glossareintrag zum Begriff „Täuschung“.

1512 Z.B. § 263 StGB (Betrug) oder § 267 StGB (Urkundenfälschung).

1513 Z.B. § 123 BGB (Anfechtbarkeit wegen arglistiger Täuschung).

1514 Z.B. § 48 VwVfG (Rücknahme eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes).

1515 Z.B. § 172 AO (Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden).

der Täuschung können dabei je nach Rechtsgebiet und Anwendungsfeld variieren.¹⁵¹⁶

Aufgrund der Tatsache, dass sich der Täuschungsbegriff in Art. 124 UZK wiederfindet, ist jedoch eine europarechtliche Annäherung an diesen Terminus nötig. Nationale Vorschriften können zwar zum Verständnis des Begriffs auf europäischer Ebene beitragen, sie können jedoch nicht mit ihm gleichgesetzt werden. Insbesondere können in diesem Kontext keine strafrechtlichen Begriffe zur Auslegung herangezogen werden, da die Zollschuld keine Strafe und keine Sanktion darstellt.¹⁵¹⁷ Folglich ist der Begriff der Täuschung und sodann auch jener des Täuschungsversuchs im Lichte des Unionsrechts auszulegen.¹⁵¹⁸ Etwaige Unterschiede in den Sprachfassungen dürfen nicht zu einem unterschiedlichen Auslegungsergebnis führen.¹⁵¹⁹

a) ZK und MZK

Im Recht des vormaligen ZK tauchte der Begriff der Täuschung nicht auf. Auch in der ZK-DVO lässt sich dieser Terminus nicht finden. Wie bereits erörtert, sah der ZK ein anderes subjektives Element im Rahmen des Erlöschens der Zollschuld vor.¹⁵²⁰

Der MZK etablierte erstmals in Art. 86 MZK die subjektive Anforderung des nicht erfolgten Täuschungsversuchs im Kontext des Erlöschens von Zollschulden. Auch in anderen Bereichen des Verordnungstextes war von Täuschung oder Täuschungsversuch die Rede.¹⁵²¹

b) UZK

Der UZK übernahm das subjektive Element des nicht erfolgten Täuschungsversuchs aus Art. 86 MZK. Die grobe Fahrlässigkeit spielt im Rahmen des Erlöschens von Zollschulden hingegen keine Rolle mehr.¹⁵²² Hinsichtlich der Vereinbarkeit

1516 So auch *Wielander* in: Witte (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 42 UZK, Rn. 5.

1517 *Fuchs*, ZfZ 2004, 38 (40).

1518 So auch schon *Anton*, ZfZ 1995, 314 (315) zu den Begriffen der offensichtlichen und groben Fahrlässigkeit im ZK; vgl. zur Anforderung der einheitlichen Auslegung gemeinschaftlicher Begriffe auch EuGH, Urt. v. 1.2.1972, Rs. C-49/71, ECLI:EU:C:1972:6 (Hagen), Rn. 6.

1519 EuGH, Urt. v. 11.11.1999, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke), Rn. 46.

1520 Siehe Gliederungspunkt C. IV. 1. des 4. Teils dieser Arbeit.

1521 Siehe Art. 53 Abs. 4, Art. 79 Abs. 3 und Art. 83 MZK.

1522 Anmerkung: Lediglich in Art. 120 Abs. 1 UZK taucht der Begriff der offensichtlichen Fahrlässigkeit im UZK noch auf.

des subjektiven Elements mit dem Wirtschaftszollgedanken bestehen allerdings die gleichen Probleme wie sie auch schon im ZK bestanden.¹⁵²³

aa) Normative Verankerung und Definition

Die Begriffe Täuschung oder Täuschungsversuch sind im UZK normativ an mehreren Stellen verankert.¹⁵²⁴ Eine Definition des Täuschungsbegriffs ist jedoch weder im UZK noch in der UZK-DelVO oder der UZK-DVO zu finden. Weiterhin hat auch der EuGH den Begriff in seiner Rechtsprechung noch nicht aufgegriffen oder eingegrenzt.

bb) Eingrenzung und Auslegung

Eine Annäherung an den Täuschungsbegriff aus Art. 124 UZK kann unter Umständen jedoch durch Auslegung der Normen des UZK und unter Berücksichtigung anderer Dokumente erfolgen. Aus diesen können Voraussetzungen, die an das subjektive Element der Täuschung in Art. 124 UZK zu stellen sind, abgeleitet werden.

Systematisch taucht der Begriff immer im direkten oder indirekten Zusammenhang mit der Abgabenerhebung auf. Sowohl in Art. 86 Abs. 6 UZK als auch in Art. 120 Abs. 1 UZK und in Art. 124 UZK geht es dem Ordnungsgeber wohl darum die finanziellen Interessen der Union zu schützen. Dies wird besonders in Art. 124 Abs. 7 UZK deutlich, da hier der Täuschungsversuch im Kontext mit der Bekämpfung von Betrug genannt wird. Weiterhin kann in diesem Kontext die in Art. 15 Abs. 2 UZK normierte Wahrheitspflicht des Wirtschaftsbeteiligten als Kriterium für das Vorliegen einer solchen Täuschung einbezogen werden.¹⁵²⁵

Mit den genannten Motiven des Ordnungsgebers wird zugleich auch die Frage nach dem Sinn und Zweck des subjektiven Elements beantwortet.¹⁵²⁶ Dabei ist eine einheitliche Auslegung dieses Elements innerhalb des UZK zu befürworten.

Unter Berücksichtigung der verschiedenen Sprachfassungen des UZK fällt auf, dass die genutzten Begriffe für das subjektive Element der Täuschung in anderen Sprachfassungen eher mit jenem des Betrugs zu übersetzen sind.¹⁵²⁷ Dies unter-

1523 Siehe zur Vereinbarkeit mit dem Wirtschaftszollgedanken Gliederungspunkt A. III. des 5. Teils dieser Arbeit.

1524 Siehe Art. 86 Abs. 6, Art. 120 Abs. 1 und Art. 124 UZK.

1525 *Schrömbges/Gesinn/Hannl*, *FfZ* 2016, 156 (157).

1526 Dies kann auch aus dem 38. und 39. Erwägungsgrund der VO (EU) Nr. 952/2013, ABl. EU Nr. L 269/6 abgeleitet werden.

1527 Englisch: „deception“; französisch: „manoeuvre“; italienisch: „frode“; spanisch: „fraude“.

mauert auch Art. 211 Abs. 2 Buchst. b UZK, in welchem in der englischen, französischen, italienischen und spanischen Fassung derselbe Begriff wie in Art. 124 UZK genutzt wird. An dieser Stelle ist die deutsche Übersetzung des UZK uneinheitlich. In der deutschen Fassung der Norm erfolgt die Übersetzung mit „betrügerischen Absichten“ und nicht, wie es die Einheit gebieten würde, mit dem Begriff des Täuschungsversuchs. In der abweichenden Übersetzung desselben subjektiven Merkmals wird jedoch der hinter diesem stehende Gedanke deutlich: Durch die betrügerischen Absichten, d.h. durch die bewusste Schädigung, muss eine objektive Nachteiligkeit für die finanziellen Interessen der Union entstanden sein, damit das subjektive Element vorliegen kann.

Weiterhin sind die Leitlinien der Kommission für die Zollschuld¹⁵²⁸ sowie auf nationaler Ebene die Dienstvorschrift Zoll¹⁵²⁹ und die Umsetzungsverfügung zum UZK¹⁵³⁰ zu konsultieren. Sie sind zwar nicht rechtlich bindend¹⁵³¹, aber dennoch für das bessere allgemeine Verständnis und die Auslegung des subjektiven Elements aus Art. 124 UZK von Bedeutung.

Die Leitlinien der Kommission weisen zunächst darauf hin, dass für die Beurteilung des Vorliegens eines Täuschungsversuchs verschiedene Kriterien wie die Erfahrung des Wirtschaftsbeteiligten, die Komplexität der Rechtsvorschriften oder andere relevante Umstände zu berücksichtigen sind.¹⁵³² Eine Berücksichtigung des Einzelfalls ist folglich immer geboten. Damit beziehen sie sich auf die Rechtsprechung des EuGH im Fall „Söhl und Söhlke“, welche die gleichen Kriterien für das Vorhandensein der groben Fahrlässigkeit als maßgeblich betrachtete.¹⁵³³ Hinsichtlich der Definition des Täuschungsversuchs setzen die Leitlinien

1528 Leitlinien der Europäischen Kommission für die Zollschuld des UZK, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidance-customs-debt_de.pdf [Stand: 30.6.2019].

1529 Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF N 24 2017 Nr. 112 v. 13.7.2017 (Verfügung GZD – Z 09 01 – 2016.00018-DV.A.5 v. 5. Juli 2017).

1530 Verfügung zur Umsetzung des UZK, VSF N 18 2016 Nr. 73 v. 2.5.2016 (Verfügung GZD – Z 0440 – 4/16 – DV.A.31 v. 27. April 2016).

1531 Zu den Leitlinien der Kommission siehe *Summersberger* in: Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, 2014, Rn. 745; *Wolffgang*, AW-Prax 2002, 81 (81). Ausführlich hierzu auch *Weerth*, AW-Prax 2002, 102 (103ff.); *Graevenitz*, EuZW 2013, 169 (169ff.) oder *Deimel*, ZfZ 2009, 157 (157ff.); siehe auch Gliederungspunkt C. I. 2. e) des 2. Teils dieser Arbeit.

1532 Leitlinien der Europäischen Kommission für die Zollschuld des UZK, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidance-customs-debt_de.pdf [Stand: 30.6.2019], S. 30.

1533 EuGH, Urt. v. 11.11.1999, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke), Rn. 56.

der Kommission Vorsatz oder Absicht voraus, welche bzw. welcher der entsprechenden Handlung zugrunde liegen muss.¹⁵³⁴ Die Verkürzung von Abgaben muss dabei nicht zwingend bezweckt werden.¹⁵³⁵

Auf nationaler Ebene verweist die Umsetzungsverfügung zum UZK hinsichtlich des Kriteriums der Täuschung auf die Rechtsprechung des EuGH zum betrügerischen Vorgehen.¹⁵³⁶ Aus dieser geht hervor, dass die Täuschungshandlung absichtlich erfolgen und den Abgabenbetrug bezwecken muss.¹⁵³⁷ Sie steht damit nicht im Einklang mit dem in den Leitlinien der Kommission für die Zollschuld aufgezeigten Verständnis des Täuschungsversuchs.

Die Dienstvorschrift Z 09 01 setzt für das Vorliegen eines Täuschungsversuchs ein vorsätzliches Zuwiderhandeln gegen Vorschriften voraus, wobei die Zollschuldentstehung auf dem Täuschungsversuch basieren muss.¹⁵³⁸ Auch wenn die Dienstvorschrift die Vorschriften, gegen die die Zuwiderhandlung erfolgen muss, nicht näher bestimmt, so wird es sich nach dem Sinn und Zweck der Regelung wohl um Vorschriften mit zollrechtlichem Bezug handeln. Dabei kann die wesentliche und willentliche Zuwiderhandlung entweder durch aktives Handeln, aber auch durch pflichtwidriges Unterlassen oder konkludentes Verhalten herbeigeführt werden.¹⁵³⁹ Ob beim Täuschungsversuch im Rahmen des vorsätzlichen Zuwiderhandelns, welches die Zollschuld entstehen lässt, auf das Vorstellungs-

1534 Leitlinien der Europäischen Kommission für die Zollschuld des UZK, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidance-customs-debt_de.pdf [Stand: 30.6.2019], S. 30.

1535 Leitlinien der Europäischen Kommission für die Zollschuld des UZK, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidance-customs-debt_de.pdf [Stand: 30.6.2019], S. 30.

1536 Verfügung zur Umsetzung des UZK, VSF N 18 2016 Nr. 73 v. 2.5.2016, S. 93.

1537 EuGH, Urt. v. 15.12.1987, Rs. C-328/85, ECLI:EU:C:1987:548 (Deutsche Babcock Handel GmbH), Rn. 18f.

1538 Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (106).

1539 Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (106).; *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 82.

bild der Zollbehörden eingewirkt werden muss, wird derzeit noch nicht einheitlich beurteilt.¹⁵⁴⁰ Vor dem Hintergrund der strafrechtlichen Bedeutung und Eingrenzung des Täuschungsbegriffs¹⁵⁴¹ und dem Gedanken der Einheit der Rechtsordnung sollte jedoch das Einwirken auf das Vorstellungsbild der Zollbehörden verlangt werden. Auch die Tatsache, dass der Maßstab der groben Fahrlässigkeit bewusst vom Verordnungsgeber gestrichen wurde, spricht dafür, dass nur noch auf den konkreten Fall der Täuschung abgestellt werden soll und dieser Begriff nicht zu weit zu verstehen ist.

Insgesamt lassen sich damit für das subjektive Element der Täuschung in Art. 124 UZK die folgenden allgemeinen Voraussetzungen ableiten:

- (1) Es muss eine Zuwiderhandlung gegen die zollrechtlichen Vorschriften in Form von aktivem Tun oder pflichtwidrigem Unterlassen vorliegen.
- (2) Die Verhaltensweise des Zuwiderhandelnden muss mit Vorsatz, d.h. mit Wissen und Willen geschehen sein.
- (3) Aus der Zuwiderhandlung muss eine Zollschuldentstehung nach Art. 79 UZK oder Art. 82 UZK¹⁵⁴² resultiert sein.
- (4) Durch das Verhalten des Zuwiderhandelnden muss objektiv ein Nachteil für die finanziellen Interessen der Union bestehen.

Dabei reicht im Rahmen des Art. 124 UZK der Versuch der Täuschung aus, um das subjektive Merkmal zu erfüllen. Es muss damit nicht zur Vollendung der Täuschung gekommen sein. Folglich ist die vierte genannte Voraussetzung für das Vorliegen des subjektiven Merkmals beim Täuschungsversuch dahingehend einzuschränken, dass beim ungehinderten Fortgang der Täuschung der objektive

1540 Für das Hervorrufen von Fehlvorstellungen über Tatsachen sprechen sich aus: *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 82; *Möller* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung*, Loseblatt, Art. 42 UZK, Rn. 24 [Stand: Juli 2017]; *Möller*, *Zollschuldrechtliche Erlöschenstatbestände versus Sanktionen nach dem Unionszollkodex* in: Koszinowski (Hrsg.), *Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel*, Tagungsband des 26. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 26. und 27. Juni 2014 in Esslingen, 2015, S. 27; a.A. wohl *Deimel* in: Dorsch (Hrsg.), *Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs*, Loseblatt, Art. 86 UZK, Rn. 16 [Stand: Juli 2016]; *Traub* in: *Witte* (Hrsg.), *UZK, Zollkodex der Union*, 2018, Art. 86 UZK, Rn. 78 und die Dienstvorschrift zum Zollschuldrecht VSF Z 09 01 v. 5.7.2017, Abs. (106), die diesen Umstand nicht erwähnen.

1541 Vgl. z.B. *Kühl* in: Lackner/Kühl (Hrsg.), *Strafgesetzbuch*, 2018, § 263 StGB, Rn. 6; *Perron* in: Schönke/Schröder (Hrsg.), *Strafgesetzbuch*, 2019, § 263 StGB, Rn. 6; *Kindhäuser* in: *Kindhäuser/Neumann/Paffgen* (Hrsg.), *Strafgesetzbuch*, 2017, § 263 StGB, Rn. 90.

1542 Nur im Falle des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK.

Nachteil für die finanziellen Interessen der Union bestanden hätte. Der relevante Zeitpunkt für den Versuchsbeginn dürfte einzelfallabhängig sein. Weiterhin kommt es auch immer auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalls an, ob ein Versuch letztlich bejaht werden kann.¹⁵⁴³

4. Zwischenergebnis

Die Anforderungen an das subjektive Element im Rahmen der Erlöschenstatbestände wurden im Vergleich zum ZK reduziert. Mit dem Täuschungsversuch gilt nach dem UZK nun ein weniger strenger Maßstab als noch in dessen Vorgängernorm. Mangels Definition des Begriffs muss dieser im Kontext und Zusammenspiel mit den zollrechtlichen Normen des Unionszollrechts und anderen explanatorischen Dokumenten ausgelegt und eingegrenzt werden. Wie die Anwendung dieses subjektiven Tatbestandsmerkmals in der Praxis erfolgt, bleibt abzuwarten. In Zweifelsfällen wird der EuGH über Unklarheiten zu entscheiden haben und in diesem Zuge auch den Begriff der Täuschung und/oder des Täuschungsversuchs definieren müssen.

V. Zusammenspiel von Zollschuld und Sanktion

Ein weiterer wichtiger Bereich, der auch im Kontext des Wirtschaftszollgedankens eine zentrale Rolle spielt, ist das Verhältnis bzw. das Zusammenwirken von Zollschuld und Sanktion. Nach dem Wirtschaftszollgedanken sind diese beiden Bereiche streng voneinander zu trennen, da eine Zollschuld gerade keine Sanktion darstellt, sondern immer dann entsteht, wenn Waren in den Wirtschaftskreislauf eingehen.¹⁵⁴⁴

1. Trennung von Zollschuld und Sanktion

Mit Art. 125 UZK trifft der UZK eine Regelung zur Anwendung von Sanktionen. Diese Regelung war im MZK in dieser Form noch nicht vorgesehen und stellt damit eine Neuerung im Verordnungstext des UZK dar.¹⁵⁴⁵ Allerdings waren der grundsätzliche Gedanke und die Wertung des Art. 125 UZK bereits in Art. 861 ZK-DVO vorhanden, wenngleich dieser auch noch nicht explizit auf den Begriff der Sanktion Bezug nahm. Mit der Integration und Präzisierung der Vorschrift im

1543 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 85.

1544 Siehe u.a. Gliederungspunkt A. III. des 3. Teils dieser Arbeit.

1545 Siehe Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Europäischen Union (Neufassung) v. 20.2.2012, COM (2012) 64 final, 2012/0027 COD, S. 121, in welchem die Regelung in Form des Art. 112 UZK erstmals neu eingeführt wird.

UZK hat sich ihr Stellenwert folglich erhöht. Sie greift dabei das enge Verhältnis zollschuldrechtlicher Erlöschenstatbestände und Sanktionen auf.¹⁵⁴⁶

Die Norm stellt klar, dass die Mitgliedstaaten, trotz des Erlöschens der Zollschuld nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK, ungehindert daran bleiben Sanktionen aufgrund der Verstöße gegen die zollrechtlichen Vorschriften zu erlassen. Damit stellt der Ordnungsgeber deutlich heraus, dass Sanktionen verhängt werden können und sollen, dies jedoch nicht durch die Entstehung einer Zollschuld geschehen darf.¹⁵⁴⁷ Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK wird hierdurch ein ausschließlich zollschuldrechtlicher Charakter zugesprochen.¹⁵⁴⁸ Neu ist, dass ein konkreter Bezug zum Erlöschen der Zollschulden aufgrund von Zuwiderhandlungen hergestellt wird. Damit ist die Norm in ihrer Ausgestaltung den Wertungen der Art. 124 Abs. 2 UZK und Art. 83 Abs. 3 UZK ähnlich.

Insgesamt wird durch Art. 125 UZK deutlich, dass der Ordnungsgeber die Bereiche Zollschuld und Sanktion einer getrennten Betrachtung unterziehen will. Aus diesem Grund wurde auch Art. 42 UZK in die Verordnung eingeführt.

2. Sanktionen nach Art. 42 UZK

Die Anwendung von Sanktionen im Zollrecht ist mit Art. 42 UZK erstmals normiert worden.¹⁵⁴⁹ Das Recht des ZK sah eine solche Regelung nicht vor. Nach Art. 42 Abs. 1 UZK muss jeder Mitgliedstaat wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktion bei Verstößen gegen zollrechtliche Vorschriften bereit

1546 *Witte* in: Koszinowski, Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel, 2015, S. 17.

1547 *Witte* in: *Witte* (Hrsg.), UZK, Zollkodex der Union, 2018, Art. 125 UZK, Rn. 1.; *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank (Hrsg.), EG-Zollrecht, Zollkodex/Zollwert, Loseblatt, Band 5, Art. 125 UZK, Rn. 2 [Stand: Juli 2015].

1548 *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt (Hrsg.), EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Loseblatt, Art. 125 UZK, Rn. 1 [Stand: Mai 2017].

1549 Art. 42 UZK ist dabei inhaltsgleich mit dessen nie zur Anwendung gekommener Vorgängernorm Art. 21 MZK.

halten.¹⁵⁵⁰ Damit wird gleichzeitig deutlich, dass die Sanktionierung von zollrechtlichen Zuwiderhandlungen nach wie vor den Mitgliedstaaten überlassen bleibt.¹⁵⁵¹

Eine Einigung hinsichtlich einer unionsweiten einheitlichen Sanktionierung bei zollrechtlichen Verstößen ist bisher nicht erfolgt. Über eine von der Kommission vorgeschlagene abschließende Liste zu verwaltungsrechtlichen Sanktionen konnte keine Einigung erzielt werden, sodass sie als nicht abschließend deklariert wurde.¹⁵⁵² Überdies steckt der Vorschlag für eine Richtlinie zur Harmonisierung verwaltungsrechtlicher Sanktionen¹⁵⁵³ seit langer Zeit im Gesetzgebungsverfahren fest. Gleiches gilt für den Bereich der strafrechtlichen Sanktionen.¹⁵⁵⁴ Gründe für die festgefahrene Lage können vor allem darin gesehen werden, dass die Auffassungen der Mitgliedstaaten hinsichtlich der verschiedenen Strafrahmen für die einzelnen Verstöße sehr weit divergieren und zudem die Mitgliedstaaten ihre ausschließliche Kompetenz und Souveränität auf dem Gebiet des Strafrechts nicht an die EU abgeben wollen.¹⁵⁵⁵ Das harmonisierte Zollrecht der EU wird folglich im

1550 Mit der Übernahme dieser drei Kriterien in das Zollrecht hat sich der Verordnungsgeber an der Rechtsprechung des EuGH orientiert, siehe etwa EuGH, Urt. v. 7.12.2000, Rs. C-213/99, ECLI:EU:C:2000:678 (De Andrade), Rn. 19; EuGH, Urt. v. 16.10.2003, Rs. C-91/02, ECLI:EU:C:2003:536 (Hannl + Hofstetter Internationale Spedition GmbH), Rn. 17, 23; EuGH, Urt. v. 21.9.1989, Rs. C-68/88, ECLI:EU:C:1989:339 (Kommission/Griechenland), Rn. 24. *Möller* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, Art. 125 UZK, Rn. 3 [Stand: Mai 2019] spricht bei den drei Merkmalen vom sogenannten „Schrankentrias“.

1551 *Möller* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 42 UZK, Rn. 6 [Stand: Juli 2017].

1552 *Lux*, ZfZ 2014, 178 (187 und Fn. 48).

1553 Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über den Rechtsrahmen der Europäischen Union in Bezug auf Zollrechtsverletzungen und Sanktionen, COM (2013) 884 final v. 13.12.2013; ausführlich zum Vorschlag für diese Rahmenrechtsrichtlinie *Möller/Retemeyer*, Nationale Zollsanktionen sollen harmonisiert werden, Europäisierung der deutschen Zollordnungswidrigkeiten?, AW-Prax 2014, 99 (99ff.).

1554 Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union gerichtetem Betrug, COM (2012) 363 final v. 11.7.2012; siehe hierzu ausführlich *Möller/Retemeyer*, Schutz der finanziellen Interessen der EU – Vorschlag für strafrechtliche Sanktionen, Steht deutsches Zollstrafrecht vor Änderungen?, AW-Prax 2014, 174 (174ff.).

1555 Zu den Gründen siehe auch *Riisken* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt (Hrsg.), EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Loseblatt, Art. 42 UZK, Rn. 3 [Stand: Oktober 2018]; *Wielander* in: Witte, UZK, 2018, Art. 42 UZK, Rn. 11; *Möller* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 42 UZK, Rn. 10, 42 [Stand: Juli 2017]; *Weerth*, Das Zollstrafrecht und Zollordnungswidrigkeiten der EU-27 – ein Vergleich der unterschiedlichen Sanktionierung und ein Ausblick auf den MZK, ZfZ 2012,

Bereich der Sanktionen durch die dezentrale Durchsetzung der Mitgliedstaaten untergraben, was ggf. sogar zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann.¹⁵⁵⁶

Der Begriff der Sanktion selbst ist nicht im Unions(zoll)recht definiert.¹⁵⁵⁷ Aus dem Wortlaut und der Systematik des Art. 42 UZK geht jedoch hervor, dass zwischen der Anwendung von Sanktionen strafrechtlicher und verwaltungsrechtlicher Art unterschieden wird. Nach Auffassung der deutschen Zollverwaltung umfasst der Begriff „straf-, bußgeld- und verwaltungsrechtliche Maßnahmen bei Zuwiderhandlungen gegen Zollbestimmungen“¹⁵⁵⁸. Bereits diese Differenzierung verdeutlicht, dass die Auffassungen des Begriffes und die unter diesen zu fassenden Maßnahmen und Verfahren wohl von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat divergieren dürften.¹⁵⁵⁹ In manchen Mitgliedstaaten existierten mit Inkrafttreten des UZK noch nicht einmal Sanktionen verwaltungsrechtlicher Art, sodass hier Nachhol- bzw. Aufbaubedarf entstanden ist.¹⁵⁶⁰

Abgesehen von den Problemen und Hindernissen, die sich bei der Harmonisierung der zollrechtlichen Sanktionen ergeben, verdeutlicht Art. 42 UZK im Zusammenspiel mit Art. 125 UZK jedoch, dass eine bewusste Entkoppelung von zollschuld- und sanktionsrechtlichen Maßnahmen vorgenommen wird. Sanktion und Zollschuld stehen folglich nebeneinander und sind getrennt voneinander zu betrachten.

173 (174f.) mit einem Rechtsvergleich der Systeme; *Möller/Retemeyer*, Artikel 42 Unionszollkodex – Eine neue Epoche für das Zollstrafrecht?, *ZfZ* 2016, 236 (237f.).

1556 *Wolffgang*, Harmonisierung der Sanktionen in der Zollunion, *AW-Prax* 2014, 1 (1).

1557 *Wielander* in: Witte, UZK, 2018, Art. 42 UZK, Rn. 10 mit weiteren Nachweisen; *Möller* in: Koszinowski, Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel, 2015, S. 25; *Möller/Retemeyer*, *ZfZ* 2016, 236 (237).

1558 Einführungserlass zum UZK, VSF 11 2016 Nr. 46 v. 11.3.2016 (III B 1 – Z 0440/13/10010 :010, DOK 2016/0107166 vom 19. Februar 2016), S. 6; siehe in diesem Sinne auch Verfügung zur Umsetzung des UZK, VSF N 18 2016 Nr. 73 v. 2.5.2016 (Verfügung GZD – Z 0440 – 4/16 – DV.A.31 v. 27. April 2016), S. 21.

1559 In diesem Sinne auch *Lyons*, 2018, S. 143; *Anaboli*, Customs Violations and Penalties in Europe: Harmonization on the Horizon?, *GTaCJ* 2010, 389 (392); *Weerth*, *ZfZ* 2012, 173 (175); *Möller* in: Koszinowski, Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel, 2015, S. 26f.

1560 *Witte/Henke/Kammerzell*, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 73; *Möller* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 42 UZK, Rn. 11 [Stand: Juli 2017]; *Möller/Retemeyer*, *ZfZ* 2016, 236 (238).

VI. Andere Formen des „Erlöschens“ von Zollschulden

Für den Fall, dass eine Zollschuld nach Art. 79 oder 82 UZK entstanden ist, gewährt Art. 86 Abs. 6 UZK dennoch Abgabenbegünstigungen oder die vollständige oder teilweise Befreiung der Abgaben. Zollfreiheiten können damit auch unter bestimmten Voraussetzungen bei Verfehlungen in Anspruch genommen werden. Selbst wenn also eine aufgrund eines Verstoßes entstandene Zollschuld nicht erlischt, so kann der Wirtschaftsbeteiligte trotzdem in den Genuss der ursprünglich angedachten Abgabenvergünstigungen kommen. Die Zollschuld bleibt folglich bestehen,¹⁵⁶¹ de facto muss der Wirtschaftsbeteiligte jedoch keine Abgaben entrichten. Somit kann in diesem Fall nicht von einem Erlöschen, welches vergleichbar mit Art. 124 UZK wäre, gesprochen werden. Allerdings kommt dieser liberale ‚Quasi-Erlöschenstatbestand‘ einem solchen Erlöschen sehr nahe, da er auf Rechtsfolgenseite für den Wirtschaftsbeteiligten die vollständige oder teilweise Abgabenbefreiung vorsieht. Man könnte hier auch von einer Heilung oder Abmilderung des Verstoßes sprechen.¹⁵⁶²

Schon zu Zeiten des ZK wurde kritisiert, dass die Erhebung von Einfuhrzöllen, trotz des Vorliegens der Voraussetzungen für etwaige Begünstigungen¹⁵⁶³, die Unternehmen ungebührlich belaste und zudem wirtschaftszollfremd sei.¹⁵⁶⁴ Der Zollanspruch müsse auf die gesetzlich geschuldeten Abgaben begrenzt werden und dürfe keine unechten Abgaben beinhalten.¹⁵⁶⁵ Im Sinne des Wirtschaftszollrechts ist dies auf jeden Fall richtig und konsequent.

Mit Art. 212a ZK wurde im Jahr 1997 die Vorgängerregelung des Art. 86 Abs. 6 UZK etabliert. Sie wurde als Reaktion auf die wirtschaftsunfreundliche Anwendung der zollschuldrechtlichen Vorschriften eingeführt.¹⁵⁶⁶ Die Norm kann als wirtschaftsfreundlich angesehen werden und schwächte den strengen Formalismus des Zollschuldrechts ab.¹⁵⁶⁷ Es kommt folglich in diesem Bereich zu einer

1561 So auch *Deimel* in: Dorsch (Hrsg.), Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Altkommentierung ZK, Loseblatt, Art. 212a ZK, Rn. 1 [Stand: Juli 2014]; a.A. hierzu *Traub* in: Witte, UZK, 2018, Art. 86 UZK, Rn. 80.

1562 *Traub* in: Witte, UZK, 2018, Art. 86 UZK, Rn. 80 spricht von der „Ausdehnung von Vorzugsbehandlungen“; *Witte* in: Witte (Hrsg.), Zollkodex, 2013, Art. 212a ZK, Rn. 3 spricht von einer „Erweiterung der Begünstigungen“.

1563 Im kritisierten Fall ging es um die verwehrte Präferenzgewährung in Form von Erstattung oder Erlass aufgrund eines Verstoßes im Versandverfahren.

1564 *Dreßler*, ZfZ 1994, 226 (227).

1565 *Dreßler*, ZfZ 1994, 226 (226, 228).

1566 Vgl. hierzu *Witte* in: Witte, Zollkodex, 2013, Art. 212a ZK, Rn. 1.

1567 *Witte*, Zollfreiheit auch bei Verfehlungen, Zum neuen Art. 212a Zollkodex, AW-Prax 1997, 188 (188).

Abkehr von zollschuldrechtlichen Sanktionen aufgrund von Verfehlungen.¹⁵⁶⁸ Der Verordnungsgeber selbst hat im 12. Erwägungsgrund der ÄnderungsVO¹⁵⁶⁹ die Anwendung des Normalzollsatzes bei Zollschuldentstehungen aufgrund von Verstößen gegen die Zollvorschriften als inadäquate Sanktion bezeichnet und abgelehnt.¹⁵⁷⁰ Art. 212a ZK kann dabei als ein geeignetes rechtliches Instrument, um unbillige Ergebnisse im Rahmen der Entstehung von Zollschulden aufgrund von Verstößen gegen zollrechtliche Pflichten zu vermeiden, eingestuft werden.¹⁵⁷¹ Diese Einschätzung dürfte auch auf Art. 86 UZK zutreffen, der im Wesentlichen dem Wortlaut der Vorgängernorm entspricht.

In Frage stand jedoch, ob die in Art. 212a ZK aufgezählten Fallgruppen eine abschließende Liste darstellen oder nur beispielhaft sind. Im konkreten Fall, der dem EuGH vorgelegt wurde, ging es um die Anwendung des Art. 212a ZK im Bereich von Antidumping- und Ausgleichszöllen.¹⁵⁷² Der Wortlaut der Norm deutet klar auf die Abgeschlossenheit der Aufzählung hin. Hätte der Gesetzgeber die aufgeführten Fallgruppen nur als Beispiele behandelt wissen wollen, so hätte er dies, wie auch in anderen Normen des UZK, mit einem Terminus wie „insbesondere“ oder „unter anderem“ klargestellt. Allerdings ist im Vergleich zur Vorgängerregelung des Art. 212a ZK eine Ausweitung des Tatbestands in Art. 86 Abs. 6 UZK zu verzeichnen.¹⁵⁷³ Jedoch erschien eine analoge Anwendung mangels Regelungslücke fraglich.¹⁵⁷⁴ Eine Verneinung der Anwendbarkeit des Tatbestands in dem beim EuGH anhängigen Verfahren käme allerdings einer Sanktionsmaßnahme gleich.¹⁵⁷⁵ Dies sei insbesondere vor dem Hintergrund, dass der UZK sich von der Zollschuld als Sanktionsmittel distanziert habe, nicht haltbar, sodass der

1568 *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth (Hrsg.), Zollrecht, Loseblatt, Art. 212a ZK, Rn. 1, 3 [Stand: April 2010].

1569 VO (EG) Nr. 82/97 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 19.12.1996 zur Änderung der VO (EWG) Nr. 2913/92 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EG Nr. L 17/1.

1570 12. Erwägungsgrund der VO (EG) Nr. 82/97, ABl. EG Nr. L 17/2.

1571 *Anton*, Die Bedeutung und Anwendung des Art. 212a Zollkodex, ZfZ 2002, 358 (359).

1572 Vgl. Vorlagebeschluss des FG Hamburg v. 22.2.2018, 4 K 119/15, ZfZ Beilage 2018 Nr. 4, 49ff.

1573 *Witte* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1159.

1574 Vgl. bereits die Argumentation zur Vorgängerregelung des Art. 212a ZK von *Witte*, AW-Prax 1997, 188 (189) und *Witte* in: Witte, Zollkodex, 2013, Art. 212a ZK, Rn. 20ff.; klar ablehnend dagegen *Deimel* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 212a ZK, Rn. 6 [Stand: Oktober 2014].

1575 So *Witte*, Art. 212a ZK auch bei Antidumping- und Ausgleichszollbefreiungen?, Schlussanträge des Generalanwalts, AW-Prax 2019, 249 (253).

Wortlaut des Art. 212a ZK und entsprechend auch jener des Art. 86 Abs. 6 UZK als nicht abschließend zu charakterisieren seien.¹⁵⁷⁶

Der EuGH urteilte in der Rechtssache „Krohn & Schröder“¹⁵⁷⁷ schließlich, dass Art. 212a ZK auch auf vorgesehene Befreiungen von Antidumping- und Ausgleichszöllen anwendbar ist.¹⁵⁷⁸ Die Herleitung des Gerichtshofs erfolgte zum einen über die entsprechenden Durchführungsverordnungen¹⁵⁷⁹, welche die Anwendbarkeit der geltenden zollrechtlichen Vorschriften vorsehen, und zum anderen darüber, dass die Befreiung von Antidumping- und Ausgleichszöllen eine zolltarifliche Befreiung darstellt.¹⁵⁸⁰ Ob die Norm damit grundsätzlich nicht abschließend ist und auf weitere Fälle ausgedehnt werden kann, konnte der EuGH offen lassen. Es spricht jedoch viel dafür, dass die Vorschrift auch in anderen Fällen der Begünstigung Anwendung findet und mithin auch der Tatbestand des Art. 86 Abs. 6 UZK künftig nicht als abschließend zu sehen ist.

VII. Zwischenergebnis

Die Untersuchung der Erlöschenstatbestände des UZK hat gezeigt, dass Art. 124 UZK eine Vielzahl von Erlöschenstatbeständen zusammenfasst. Sie wurden im Vergleich zu den Vorgängerregelungen wesentlich erweitert.¹⁵⁸¹ Damit stellt Art. 124 UZK die umfassendste und differenzierteste Erlöschensnorm dar, die es im europäischen Zollrecht bisher gab. Vor allem die Tatbestände des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h und k UZK sind aufgrund ihrer Neu- und Umgestaltung im UZK

1576 *Witte*, AW-Prax 2019, 249 (253f.).

1577 EuGH, Urt. v. 22.5.2019, Rs. C-226/18, ECLI:EU:C:2019:440 (Krohn & Schröder GmbH).

1578 EuGH, Urt. v. 22.5.2019, Rs. C-226/18, ECLI:EU:C:2019:440 (Krohn & Schröder GmbH), Rn. 42.

1579 Vgl. Art. 1 Abs. 3 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1238/2013 des Rates v. 2.12.2013 zur Einführung eines endgültigen Antidumpingzolls und zur endgültigen Vereinnahmung des vorläufigen Zolls auf die Einfuhren von Fotovoltaikmodulen aus kristallinem Silicium und Schlüsselkomponenten davon (Zellen) mit Ursprung in oder versandt aus der Volksrepublik China, ABl. EU Nr. L 325/55 und Art. 1 Abs. 3 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1239/2013 des Rates v. 2.12.2013 zur Einführung eines endgültigen Ausgleichszolls auf die Einfuhren von Fotovoltaikmodulen aus kristallinem Silicium und Schlüsselkomponenten davon (Zellen) mit Ursprung in oder versandt aus der Volksrepublik China, ABl. EU Nr. L 325/204.

1580 EuGH, Urt. v. 22.5.2019, Rs. C-226/18, ECLI:EU:C:2019:440 (Krohn & Schröder GmbH), Rn. 35ff.

1581 *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Vor Art. 77-100 UZK, Rn. 13 [Stand: Juni 2017]; *Deimel* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 124 UZK, Rn. 1 [Stand: Februar 2017]; *Trennt*, AW-Prax 2016, 229 (234); *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 3 [Stand: Juli 2015].

und aufgrund ihrer Relevanz für den Wirtschaftszollgedanken von Bedeutung.¹⁵⁸² Nicht zu unterschätzen ist weiterhin auch die Bedeutung der Begünstigungen des Art. 86 Abs. 6 UZK, der als ‚Quasi-Erlöschenstatbestand‘ aufgefasst werden kann.

Im Hinblick auf das subjektive Element des Art. 124 UZK, den Täuschungsversuch, lässt sich feststellen, dass dessen Maßstab im Vergleich zum ZK heruntergestuft wurde und damit dessen Auswirkungen auf ein etwaiges Erlöschen von Zollschulden minimiert, wenn auch nicht eliminiert wurden. Uneinheitlich gestalten sich derzeit jedoch noch Verständnis und Definition dieses subjektiven Elements.

Ferner verdeutlicht das Zusammenspiel der Konzepte Zollschuld und Sanktion den Gedanken des Verordnungsgebers, dass das europäische Zollschuldrecht kein Sanktionsrecht mehr sein soll.¹⁵⁸³ Die systematische und inhaltliche Ausgestaltung des Erlöschens von Zollschulden unterstreicht diesen Umstand und die grundsätzliche Neuausrichtung des Zollschuldrechts in diesem Bereich zusätzlich.

D. Zusammenfassung

Zusammenfassend kann nach Betrachtung der Zollschuldentstehungs- und Erlöschensnormen des UZK festgehalten werden, dass sich sowohl auf struktureller als auch auf inhaltlicher Ebene Veränderungen im Vergleich zum ZK ergeben haben. Die Gründe für diese Umgestaltung liegen dabei vor allem in der Bewältigung vergangener rechtlicher und praktischer Probleme des europäischen Zollschuldrechts. Auch Reaktionen auf die bisherige Rechtsprechung des EuGH lassen sich in den Ausgestaltungen der zollschuldrechtlichen Vorschriften identifizieren. Insgesamt wird die Intention des Verordnungsgebers deutlich das europäische Zollschuldrecht kohärenter, effizienter und wirtschafts(zoll)freundlicher zu gestalten.

Hinsichtlich der zollschuldrechtlichen Entstehungstatbestände lässt sich resümieren, dass diese im Vergleich zum ZK deutlich gestrafft und zusammengefasst wurden. Gleichzeitig haben sich durch die Einführung der Sammelnorm des Art. 79 UZK auch die sich in der Vergangenheit oft als schwierig erwiesenen Unterscheidungen und die Probleme um Exklusivität und Subsidiarität der einzelnen Entstehungstatbestände bei Verstößen größtenteils erübrigt. Allerdings kann die Unterscheidung der einzelnen Tatbestandsvarianten stellenweise weiterhin von

1582 Siehe hierzu Gliederungspunkte C. II. 8. und C. II. 11. des 4. Teils dieser Arbeit.

1583 Möller in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Art. 125 UZK, Rn. 6 [Stand: Mai 2019]; Witte/Henke/Kammerzell, Der Unionszollkodex (UZK), 2017, S. 136.

Bedeutung sein. Probleme hinsichtlich eines einheitlichen Erlöschens der Zollsulden sind mit dieser vereinheitlichenden Systematik jedoch beseitigt worden.

Im Hinblick auf eine potenzielle Zollschuldnerschaft zieht der UZK viele Personengruppen in Betracht. Ziel und Absicht, die hinter den detaillierten Regelungen zur Zollschuldnerschaft stehen, ist es den Erhalt des Zollschuldbetrags zu sichern und damit auch die finanziellen Interessen der Union zu wahren. Durch eine Vielzahl möglicher Zollschuldner, die unter Umständen in Betracht kommen, kann somit gewährleistet werden, dass es zu lediglich geringen Ausfällen bei der Entrichtung der Zollschuldbeträge kommt. Überdies wird auch verhindert, dass im Hintergrund oder am Rande agierende Personengruppen sich der Entrichtung der Zollschuld absichtlich entziehen können, obwohl sie gegebenenfalls zahlungskräftiger sind als beispielsweise die Zollanmelder. Folglich wird durch die umfangreiche Normierung der Zollschuldnerschaft auch Betrug und Umgehung entgegen gewirkt.

Hinsichtlich der neuen Zollschuldnerfigur in Form des Datenlieferanten bleibt abzuwarten, inwieweit dieser in der Praxis in Anspruch genommen und zu welchen Schwierigkeiten es in diesem Zusammenhang kommen wird. Denkbar sind Probleme bei der Bestimmung dieses Zollschuldnerstyps sowie beim weiten Anwendungsbereich, der ausufernd erscheint.

Mit Blick auf Art. 124 UZK kann geschlussfolgert werden, dass dieser durch seine systematische Stellung sowie durch seine Ausweitungen und Erweiterungen die umfassendste und differenzierteste Erlöschensnorm darstellt, die es im europäischen Zollrecht bisher gab. Dabei wurden subjektive Elemente und sanktionelle Komponenten im Zusammenhang mit den Erlöschenstatbeständen minimiert, was dem Zollschuldrecht einen objektiveren Charakter verleiht.

Weiterhin kann resümiert werden, dass das Erlöschen von Zollsulden, das subjektive Element des Täuschungsversuchs und das Verhängen von Sanktionen in einem engen Verhältnis zueinander stehen. Das bedeutet jedoch nicht, dass sie sich gegenseitig bedingen. Zwar ist anzunehmen, dass es oft auch zu Sanktionsmaßnahmen kommen wird, wenn eine Zollschuld aufgrund von Pflichtverletzungen entstanden ist. Dies ist aber nicht zwangsläufig der Fall. Umgekehrt hat das Erlöschen einer durch Verstoß entstandenen Zollschuld auch keinen Einfluss auf die Sanktionierung des Wirtschaftsbeteiligten. Der Ordnungsgeber verfolgt damit im UZK eine eindeutige Trennung von Zollschuld und Sanktion und verdeutlicht dies durch die normative Ausgestaltung. Die Intention, die hinter dieser Entkoppelung und vor allem hinter der Klarstellung in Art. 125 UZK steckt, ist dabei eindeutig:

Das Entstehen und gegebenenfalls das Erlöschen von Zollschulden nach Art. 124 UZK geht auf einen anderen Grund zurück als jener, der bei der Sanktionierung relevant ist. Während bei Zollschulden, die aufgrund eines Verstoßes entstanden sind, für das Erlöschen maßgeblich ist, ob die Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen sind, spielt dieser Umstand bei der Sanktionierung keine Rolle. Denn hier stehen der Verstoß gegen die zollrechtlichen Vorschriften und die Unzuverlässigkeit des Wirtschaftsbeteiligten im Vordergrund und nicht die Tatsache, ob die Ware Einfluss im wirtschaftszollrechtlichen Sinne ausgeübt hat oder nicht. Die Abgabenerhebung aufgrund von Zollschulden und Zahlungen aufgrund von Sanktionsmaßnahmen sind damit zwei verschiedene Angelegenheiten, die folglich getrennt und mit verschiedenen rechtlichen Instrumenten zu behandeln sind.

5. Teil: Bewertung und Auswirkungen der zollschuldrechtlichen Entstehungs- und Erlöschenstatbestände des Unionszollkodex sowie Ansätze zur Neuregelung

Nach der eingehenden Analyse der Entstehungs- und Erlöschenstatbestände des UZK im 4. Teil dieser Arbeit, wird nun eine abschließende Bewertung dieser zollschuldrechtlichen Normen vorgenommen. Dabei werden aus der vorangegangenen Analyse Schlüsse für die Vereinbarkeit der Regelungen mit dem Wirtschaftszollgedanken gezogen (A.). Welchen Einfluss bzw. welche Auswirkungen die zollschuldrechtlichen Regelungen auf die bisherige Rechtsprechung des EuGH haben (B.) und welche Konsequenzen sich aus diesen für die zollrechtliche Praxis ergeben dürften (C.), ist Inhalt der darauf folgenden Ausführungen. Daran anschließend werden Ansätze zu Verbesserungen oder möglichen Neuregelungen im Kontext dieser zollschuldrechtlichen Normen aufgezeigt (D.).

A. Bewertung der Vereinbarkeit mit dem Wirtschaftszollgedanken

Die Neuerungen und Veränderungen innerhalb der zollschuldrechtlichen Entstehungs- und Erlöschenstatbestände im Rahmen der Reform des europäischen Zollrechts sind umfangreich ausgefallen. Dabei fällt die Vereinbarkeit der verschiedenen Normen und Tatbestände mit dem Wirtschaftszollgedanken durchaus unterschiedlich aus und ist somit differenziert zu betrachten. Auch die Schlussfolgerungen und Wertungen, die aus den einzelnen relevanten Bereichen des Zollschuldrechts gezogen werden können, sind nicht immer einheitlich.

I. Entstehungstatbestände

Die Entstehungstatbestände des Zollschuldrechts unterlagen einem Wandel in struktureller Form aber auch in ihrer inhaltlichen Ausgestaltung. Schon in den Tatbeständen selbst kann dabei eine Hinwendung zum Gedanken des Wirtschaftszolls, teils mittelbar, teils unmittelbar gesehen werden.

1. Struktur und Systematik

Bereits die grundsätzliche strukturelle Ausrichtung der Entstehungstatbestände des UZK an sich verdeutlicht, dass diese dem Wirtschaftszollsystem folgen. Auf

Einfuhrseite sind i.S.v. Art. 77 Abs. 1 Buchst. a UZK Einfuhrabgaben sofort bei der Überlassung, d.h. wenn die Waren unmittelbar in den Wirtschaftskreislauf eingehen, zu entrichten. Sie sind mithin als Wirtschaftszölle konzipiert.¹⁵⁸⁴

Die veränderte Systematik der zollschuldrechtlichen Entstehungstatbestände, welche sich auf Einfuhrseite vor allem in Art. 79 UZK bemerkbar macht, ist mit dem Gedanken des Wirtschaftszolls ebenfalls im Einklang. Nicht bestreitbar ist, dass durch die Existenz des Art. 79 UZK der Zollschuldentstehung in gewissen Konstellationen weiterhin (zunächst) ein Sanktionscharakter zukommt.¹⁵⁸⁵ In struktureller Hinsicht wurden die vormaligen Entstehungstatbestände des vorschriftswidrigen Verbringens (ehemals Art. 202 ZK) und des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung (ehemals Art. 203 ZK) in Art. 79 UZK eingegliedert. Dies verdeutlicht, dass alle diese Tatbestände als Pflichtverletzungen anzusehen sind.¹⁵⁸⁶ Abgrenzungsprobleme erübrigen sich damit jedenfalls in Bezug auf ein etwaiges späteres Erlöschen der Zollschulden.¹⁵⁸⁷ Durch Art. 124 UZK wird schließlich auch der vielleicht in Frage stehenden grundsätzlichen Vereinbarkeit von Art. 79 UZK mit dem System des Wirtschaftszolls Rechnung getragen und es wird ein wirtschaftszollkonformer Ausgleich geschaffen. Damit wird einer immer wieder geäußerten Forderung im Vorfeld der Neugestaltung des europäischen Zollrechts nachgekommen.¹⁵⁸⁸

Durchfuhrzollschulden und entsprechende Tatbestände sieht der UZK nicht vor, was ebenfalls für seine wirtschaftszollrechtliche Ausrichtung spricht. Dem Gedanken des Wirtschaftszolls sind jedoch die ausfuhrseitigen Zollschuldentstehungstatbestände des UZK fremd.¹⁵⁸⁹ Das Konzept bezieht seine theoretischen Annahmen zwar grundsätzlich nur auf die Einfuhrseite und den Eingang von Waren in den Wirtschaftskreislauf, sodass man meinen könnte, dass die Theorie die Ausfuhrseite gar nicht erfasst oder auf diese anwendbar ist. Sieht man jedoch im Gedanken des Wirtschaftszolls die einzige Rechtfertigung für die Erhebung von

1584 *Schulmeister* in: Witte, UZK, 2018, Art. 201 UZK, Rn. 1; i.d.S. auch *Olbertz*, ZfZ 1972, 198 (200).

1585 *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 79 UZK, Rn. 2 [Stand: August 2017]; so auch *Witte*, DSfZ 1998, 97 (98) zu den Normen des ZK, wonach das Kriterium des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf bei der Entstehung der Zollschuld aufgrund von Verfehlungen keine Rolle spiele.

1586 So schon die Forderungen von *Fuchs*, ZfZ 2003, 322 (322); *Fuchs*, Entwurf eines modernisierten Zollkodex, ZfZ 2004, 398 (404); *Stüwe*, ZfZ 2005, 146 (152).

1587 Siehe Gliederungspunkt A. II. 1. des 5. Teils dieser Arbeit.

1588 Vgl. z.B. *Heher/Fuchs*, Gedanken zu den Ideen für ein neues Zollrecht, AW-Prax 2004, 17 (19f.).

1589 I.d.S. auch *Möllenhoff*, Ad Legendum 3/2016, 263 (267).

Zöllen, so ist die Vereinbarkeit dieser Theorie mit der Entstehung von Zollschulden auf Ausfuhrseite streng genommen nicht gegeben, da sie ausfuhrseitige Zollschulden grundsätzlich exkludiert. Mithin wären die Art. 81 und 82 UZK sowie Teile des Art. 83 Abs. 1 UZK als nicht mit dem Wirtschaftszollgedanken vereinbar zu bewerten. Durch Art. 124 UZK, der sich ausweislich seines Wortlauts auch auf Ausfuhrzollschulden erstreckt, wird der Einklang mit dem Wirtschaftszollgedanken schließlich in der Regel jedoch wieder hergestellt.

Der Wirtschaftszollgedanke wirkt somit auf die Struktur der Entstehungstatbestände zurück, da sie nun einheitlich dem Erlöschensstatbestand des Art. 124 UZK zugänglich gemacht werden. Nach dem UZK existieren damit keine offensichtlichen erlöschensunzugänglichen Zollschuldentstehungstatbestände mehr.

2. Inhalt

In inhaltlicher Hinsicht ist eine grundsätzliche Vereinbarkeit der Zollschuldentstehungstatbestände mit dem Wirtschaftszollgedanken zu konstatieren. Allerdings fallen auch hier stellenweise Einzelheiten oder Fallkonstellationen auf, die mit dem Konzept nicht oder nicht vollumfänglich vereinbar sind. Nicht in allen Fällen wird nach dem UZK im Sinne des Wirtschaftszollgedankens die Entstehung der Zollschuld von Beginn an verhindert.¹⁵⁹⁰

Beispielsweise kann eine Zollschuld auch nach dem UZK nach Erledigung des betreffenden Verfahrens gem. Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Var. 3 UZK entstehen. Allerdings kann hier über die Erlöschensnorm des Art. 124 UZK diese Zollschuldentstehung wieder eingefangen werden, sodass für den Wirtschaftsbeteiligten ein gerechtes Ergebnis entsteht.¹⁵⁹¹ Die Vereinbarkeit mit dem Wirtschaftszollgedanken bleibt folglich gewährleistet. Dennoch ist der Umstand, dass die Zollschuld in diesen Fällen¹⁵⁹² überhaupt noch entstehen kann fraglich und wirtschaftszollfremd.

Hinsichtlich der in Art. 83 Abs. 1 UZK geregelten Zollschuldentstehung bei Verboten und Beschränkungen stellt sich die Frage, ob diese mit dem Gedanken des Wirtschaftszolls im Einklang steht. Nach dieser Regelung werden illegal in das

1590 So *Deimel* in: Dorsch, Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Art. 79 UZK, Rn. 17f. [Stand: Juli 2016], der sich diesbezüglich auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Hamann“ (vgl. EuGH, Urt. v. 12.2.20014, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90) stützt.

1591 *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Art. 79 UZK, Rn. 121.

1592 Vgl. EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen) und EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate); siehe hierzu auch Gliederungspunkt B. II. 6. des 3. Teils dieser Arbeit.

Zollgebiet eingeführte und faktisch in den Wirtschaftskreislauf eingehende Waren mit Abgaben belegt. Dies ist konsequent, da die Waren, auch wenn sie Verboten und Beschränkungen unterliegen, tatsächlich an der Wirtschaft des Zollgebiets teilnehmen. Dass die Waren sich dabei nicht legal im Zollgebiet befinden, spielt an dieser Stelle keine Rolle für die Erhebung von Abgaben im wirtschaftszollrechtlichen Sinne. Strafrechtliche Sanktionen bei Verstößen sind vom Entstehen der Zollschild unabhängig. Im Einzelnen wird es an dieser Stelle allerdings auf den Zeitpunkt der Feststellung des Verstoßes gegen die Verbote und Beschränkungen ankommen. Gegebenenfalls kommt sogar ein Erlöschen der Zollschild nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. e UZK in Betracht. Damit ist zu schlussfolgern, dass Art. 83 Abs. 1 UZK mit dem Wirtschaftszollgedanken vereinbar ist.

Anders verhält es sich jedoch mit Art. 83 Abs. 2 UZK, der Ausnahmen vom Prinzip in Abs. 1 trifft.¹⁵⁹³ Diese Regelungsweise ist streng genommen nach ihrem Wortlaut nicht mit dem Gedanken des Wirtschaftszolls vereinbar. Denn eine Zollschild entsteht nicht, sofern die entsprechenden Waren in das Zollgebiet eingehen. Durch den tatsächlichen Eingang in das Zollgebiet können die Waren jedoch am Wirtschaftskreislauf teilnehmen und Einfluss auf diesen üben, was nach dem Wirtschaftszollgedanken die Zollschildentstehung als adäquate Folge nach sich ziehen würde. Allerdings darf in diesem Zusammenhang auch der Telos der Norm nicht verkannt werden, der suggeriert, dass die Waren ausfindig gemacht und damit nicht in den Wirtschaftskreislauf Eingang finden konnten. Bedauerlicherweise hat der Verordnungsgeber in Art. 83 Abs. 2 UZK die Formulierung des Nichteingangs in den Wirtschaftskreislauf im Vergleich zum vormaligen Art. 212 S. 2 ZK gestrichen.¹⁵⁹⁴ Durch diese Formulierung wäre das Bekenntnis zum Wirtschaftszoll wieder deutlicher geworden und die Regelung mit diesem in einem verständlicheren Einklang.

Auch Art. 83 Abs. 3 UZK wirft im Hinblick auf seine Vereinbarkeit mit dem Gedanken des Wirtschaftszolls Fragen auf. Kritik an der Vorgängernorm des Art. 212 ZK, die auch auf Art. 83 Abs. 3 UZK übertragen werden kann, übt *Fuchs*.¹⁵⁹⁵ Aus dieser lässt sich ein Bruch zum Wirtschaftszollgedanken herleiten. Denn im Falle des Art. 83 Abs. 3 UZK kann es in bestimmten Konstellationen zu Problemen im Hinblick auf das Erlöschen der fiktiv entstandenen, nicht erhobenen Zollschild kommen. Zollschilden für Waren i.S.d. Art. 83 Abs. 2 UZK, die entgegen Art. 124 Abs. 1 Buchst. e UZK eingezogen und beschlagnahmt wurden, könnten keinem Erlöschen zugeführt werden. Dies hätte zur Folge, dass eine Zoll-

¹⁵⁹³ Siehe hierzu Gliederungspunkt B. I. 3. des 4. Teils dieser Arbeit.

¹⁵⁹⁴ So auch *Lyons*, 2018, S. 469 hinsichtlich des Fehlens dieser Voraussetzung.

¹⁵⁹⁵ *Fuchs*, *ZfZ* 2004, 38 (45).

schuld, die nach dem Verordnungsgeber eigentlich nicht entstehen darf, fiktiv bestehen bleibt und nicht erlöschen kann. Hier zeigt sich eine systematische Fehlkonstruktion, die nicht im Sinne des Verordnungsgebers und auch nicht im Sinne des Wirtschaftszollrechts sein kann.

II. Neuerungen der Erlöschensstatbestände als Bekenntnis zum Wirtschaftszoll

Die Reaktion des Verordnungsgebers in Form der Einführung des Art. 124 UZK kann als klares Bekenntnis zum Wirtschaftszoll gewertet werden. Dies zeigt sich sowohl in der Struktur und Systematik der Norm als auch in ihrem umfangreichen inhaltlichen Regelungsgehalt.

1. Struktur und Systematik

Die Reichweite der Erlöschensvorschriften wurde mit dem UZK deutlich erhöht und aufgewertet, wodurch dem Prinzip des Wirtschaftszolls in angemessener Weise entsprochen wird.¹⁵⁹⁶ Denn grundsätzlich ist Art. 124 UZK auf sämtliche Ein- und Ausfuhrzollschulden anwendbar, es sei denn die einzelnen Tatbestände des Katalogs aus Art. 124 Abs. 1 UZK treffen einschränkende Bestimmungen.

Besonders hervorzuheben ist, dass Art. 124 Abs. 1 UZK sich nun auf alle Verfehlungen des Art. 79 UZK bezieht. Die Ausdehnung ist als erstes klares Signal des Verordnungsgebers zu verstehen, dass er von einer sanktionsgeleiteten Zollschuldentstehung Abstand nehmen will. Vor allem Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK verdeutlicht diese Haltung in ganz besonderem Maße.¹⁵⁹⁷ Warum Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK sich nicht auf Art. 77 UZK erstreckt, ist jedoch nicht klar ersichtlich.

Verstöße können durch die Ausweitung des Anwendungsbereichs insgesamt unbürokratischer und direkter als durch das Erlass- oder Erstattungsrecht geregelt werden.¹⁵⁹⁸ Der Gefahr als Wirtschaftsbeteiligter im Erlass- und Erstattungsrecht an der Hürde der besonderen Umstände zu scheitern, wird somit ebenfalls begegnet.

1596 *Lux*, ZfZ 2014, 243 (249).

1597 Siehe in diesem Kontext auch *Landry*, ZfZ 2008, 221 (226), der die bereits in Art. 86 Abs. 1 Buchst. h MZK vorgesehene Ausweitung des Erlöschens auf sämtliche zollrechtliche Verfehlungen auf die stetigen Bemühungen des Zollsenats des BFH um den Wirtschaftszollgedanken zurückführt.

1598 So auch schon zum Vorschlag des MZK *Lux/Larrieu*, ZfZ 2006, 329 (337) oder zum UZK erneut *Montag/Köthe*, ZfZ 2013, 219 (222).

2. Inhalt

Auch in der inhaltlichen Ausgestaltung kommen die Idee und das grundsätzliche Bestreben des Gesetzgebers immer wieder sehr deutlich zum Ausdruck: Für Waren, die keinen Eingang in den Wirtschaftskreislauf der Union gefunden haben, soll keine Zollschuld entstehen. Anhand einiger Erlöschensstatbestände aus dem Katalog des Art. 124 Abs. 1 UZK wird dies sogar besonders deutlich:

Das in Art. 124 Abs. 1 Buchst. e UZK vorgesehene Erlöschen der Zollschuld ist sachgerecht, da die Waren durch Beschlagnahme und Einziehung durch die Zollbehörden nicht in den Wirtschaftskreislauf der EU eingehen.¹⁵⁹⁹ Der Wegfall der unterschiedlichen Zeitpunkte für das vorschriftswidrige Verbringen lässt die Entfaltung des Wirtschaftszolls an dieser Stelle nun uneingeschränkt zu.¹⁶⁰⁰ Gleichfalls ist es konsequent nach dem Überlassen der Waren den Erlöschensstatbestand nicht anzuwenden. Dies entspricht ebenfalls dem Wirtschaftszollgedanken.

Auch die in Art. 124 Abs. 1 Buchst. f UZK geregelte Zerstörung oder Aufgabe von Waren folgt dem Gedanken des Wirtschaftszolls. Denn Waren können durch die in Art. 197 UZK vom Staat verlangte Zerstörung nicht mehr in den Wirtschaftskreislauf eingehen.¹⁶⁰¹ Folglich ist das Aufrechterhalten der Zollschuld nicht mehr nötig, sondern ihr Erlöschen gerechtfertigt.

Ein ebenfalls beachtliches Bekenntnis zum Wirtschaftszollprinzip ist in der Regelung des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK zu sehen. Dieser macht deutlich, dass ein umfangreiches Erlöschen vom Gesetzgeber intendiert ist.¹⁶⁰² Die Zollschuld soll selbst bei Verstößen nicht aufrechterhalten werden. Eine Reduzierung des Sanktionsmechanismus bei Zollschulden, die aufgrund von Pflichtverletzungen entstanden sind, wird so letztlich erwirkt.

Darüber hinaus ist die Neuregelung des Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK sehr zu begrüßen.¹⁶⁰³ Dabei waren die Wertungen dieser Norm schon in ähnlicher Weise in Art. 9 Abs. 2 Buchst. a 4. Anstr. RL EWG Nr. 79/623 und in Art. 8 Abs. 2

1599 *Gellert* in: Dorsch, *Zollrecht – Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs*, Art. 124 UZK, Rn. 15 [Stand: September 2016].

1600 So bereits zum inhaltsgleichen Art. 86 Abs. 1 Buchst. d und e MZK *Focke*, AW-Prax 2011, 22 (25).

1601 *Witte* in: Koszinowski, *Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel*, 2015, S. 20.

1602 *Witte* in: *Witte*, UZK, 2018, Art. 124 UZK, Rn. 42.

1603 So auch *Lux*, ZfZ 2014, 243 (250) und *Wäger*, *Einfuhrzolltatbestände und zentrale Zollabwicklung nach dem Entwurf für einen modernisierten Zollkodex*, ZfZ 2008, 121 (122) zum Entwurf des MZK.

Buchst. d VO EWG Nr. 2144/87 vorgesehen. Der UZK greift diesen Grundgedanken nun (wieder) auf, erweitert und konkretisiert ihn.

Der Tatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK kann damit insgesamt als klares Bekenntnis zum Wirtschaftszollgedanken gewertet werden. Denn es ist nicht entscheidend, dass die Ware das Zollgebiet verlassen hat, sondern, dass sie nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangen ist.¹⁶⁰⁴ Mithin verkörpert die Norm den Gedanken des Wirtschaftszolls in direkter Ausprägung und löst zugleich eine Vielzahl von Problemen, die in den Urteilen des EuGH in den letzten Jahren für Unmut sorgten. Damit erübrigt sich auch der in der Praxis in vielen Fällen nicht zu realisierende Verweis auf die Erlass- und Erstattungs Vorschriften.

Gleichzeitig ist undurchsichtig, warum Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK nicht auch auf Zollschulden nach Art. 77 UZK anwendbar ist. In wirtschaftszollrechtlicher Hinsicht wäre dies konsequenter gewesen. Zwar kann mittels Auslegung oder anderen Vorschriften des UZK Abhilfe geschaffen werden.¹⁶⁰⁵ Dennoch wäre gerade in dieser Tatbestandsvariante des Erlöschens ein uneingeschränktes und unumstößliches Bekenntnis zum Wirtschaftszollgedanken logisch und wünschenswert gewesen.

Weiterhin müsste ein solches Erlöschen, ähnlich wie bereits in Art. 9 Abs. 2 Buchst. b 2. Anstr. RL EWG Nr. 79/623 und Art. 8 Abs. 3 Buchst. b VO EWG Nr. 2144/87 vorgesehen, auch für Ausfuhrzollschulden gelten, sofern entsprechende Waren das Zollgebiet nachweislich nicht verlassen haben, um ein- und ausfuhrseitige Zollschuldentstehungen gleich zu behandeln. Ein solcher Erlöschensgrund ist dem UZK allerdings fremd.

Betrachtet man die Fiktion des Art. 124 Abs. 2 UZK so kommen, ähnlich wie bei Art. 83 Abs. 3 UZK, Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit mit den wirtschaftszollrechtlichen Grundsätzen auf. Die Zollschuld wird zum Zwecke der Sanktionierung in den Mitgliedstaaten fingiert. Damit wird der Anwendbarkeit der nationalen Gesetzgebungen Rechnung getragen, dem Wirtschaftszoll streng genommen jedoch nicht.

Auch im Hinblick auf Art. 124 Abs. 5 UZK ergeben sich Zweifel hinsichtlich dessen Vereinbarkeit mit dem Wirtschaftszollgedanken. Denn die Zollschuld erlischt in diesem Fall nicht zwangsläufig für alle Schuldner. Das Erlöschen ist vielmehr personengebunden. Nur für diejenigen Schuldner, denen ein Erlass gewährt wurde, erlischt die Zollschuld. Selbst wenn das Schicksal der Ware grundsätzlich

¹⁶⁰⁴ Witte in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1263.

¹⁶⁰⁵ Siehe Gliederungspunkt C. II. 11. a) des 4. Teils dieser Arbeit.

zu einem Erlass der Abgaben berechtigt, können unter Umständen nicht alle Zollschuldner hiervon profitieren. An dieser Stelle kommen subjektive Elemente im Bereich des Erlöschens zum Tragen.¹⁶⁰⁶ Diese sollten eigentlich durch die Reform des Zollsschuldrechts minimiert oder ausgeklammert werden. Eine vollständige Loslösung vom vormaligen Sanktionscharakter des ZK-Zollsschuldrechts ist an dieser Stelle folglich noch nicht vollzogen.

III. Subjektives Element in Art. 124 UZK

Subjektive Elemente im Rahmen der Erlöschenstatbestände wurden mit dem UZK weitestgehend ausgegliedert. Damit erlischt die Zollschuld überwiegend nach objektiven Kriterien. Es darf lediglich keine Täuschungsabsicht vorliegen.¹⁶⁰⁷ Grobe Fahrlässigkeit oder Unachtsamkeit sind keine Hinderungsgründe für ein Erlöschen von Zollschulden mehr. Um einem solchen Verhalten dennoch vorzubeugen, werden mit Art. 42 UZK wirksame, abschreckende und verhältnismäßige Sanktionen eingeführt.

Streng genommen entspricht das Vorhandensein des tatbestandlichen subjektiven Elements nicht dem Gedanken des Wirtschaftszolls, da dieser lediglich auf den objektiven Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf abstellt. Sollten Waren trotz Täuschungsabsicht des Zollschuldners nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangen sein, so dürfte ein Erlöschen der Zollschuld nicht verneint werden. Bei mehreren Zollschuldnern kann dies auch dazu führen, dass unter Umständen die Zollschuld nicht immer für alle Zollschuldner erlischt.¹⁶⁰⁸

Verständlich sind an dieser Stelle natürlich die Absichten des Verordnungsgebers, den böswillig, gegen die finanziellen Interessen der Union, Handelnden nicht zu bevorzugen. Aus wirtschaftszollrechtlicher Perspektive müsste allerdings auch dieses Element abgeschafft werden, um den Gedanken voll und ganz zur Geltung kommen zu lassen. Dies würde nicht ausschließen, dass eine Bestrafung oder Sanktionierung des täuschenden Verhaltens dennoch erfolgen kann. Art. 125 UZK ist das beste Beispiel für eine solche Regelungsweise. Somit lässt sich schlussfolgern, dass ein Restgehalt des vormaligen Sanktionscharakters der Zollschuldentstehung in gewissen Konstellationen noch in Art. 124 UZK vorhanden ist.

¹⁶⁰⁶ Siehe hierzu auch Gliederungspunkt C. III. 2. b) des 4. Teils dieser Arbeit.

¹⁶⁰⁷ Vgl. Art. 124 Abs. 1 Buchst. h, Abs. 6, 7 UZK.

¹⁶⁰⁸ So schon zum MZK *Witte*, AW-Prax 2008, 325 (328).

IV. Klare Trennung von Zollschuld und Sanktion

Auch in Art. 125 UZK spiegelt sich klar die Intention des Wirtschaftszollgedankens wider.¹⁶⁰⁹ Denn mit dieser neu in den UZK eingeführten Norm wird die Sanktionierung einer Pflichtverletzung eindeutig vom Schicksal einer etwaigen Zollschuldentstehung abgekoppelt. Damit wird den stetigen Forderungen¹⁶¹⁰ nachgekommen verfahrensrechtlichen Verstößen im Bereich des Zollrechts mit Bußgeldern oder anderen Arten von Sanktionen zu begegnen, nicht jedoch mit dem Entstehen der Zollschuld, wenn die Ware nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangen ist. Hierzu hat der Gesetzgeber Art. 42 UZK erschaffen, welcher verwaltungs- oder strafrechtliche Sanktionen bei Verstößen vorsieht. Die Bestrafung durch Zollschuld ist nach dieser Systematik nicht mehr vorgesehen.¹⁶¹¹ Dies ist sachgerecht und steht vor allem im Einklang mit dem Gedanken des Wirtschaftszolls.¹⁶¹²

Es kommen an dieser Stelle Bedenken auf, dass mit dem schwindenden Sanktionscharakter der Einfuhrabgaben ein verstärktes Verhängen von Bußgeldern seitens der Zollbehörden einhergehen wird.¹⁶¹³ Das Ermessen der Zollbehörden mag hier zwar eine Rolle spielen, dennoch ist auch darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in diesem Zusammenhang immer zu beachten ist.¹⁶¹⁴ Folglich sind Verwaltungsstrafen, sei es in Form von finanziellen Belastungen oder in Form anderer Mittel, wie beispielsweise dem Entziehen von Bewilligungen, in einer zum zollrechtlichen Verstoß angemessenen Art und Weise zu verhängen.

Die Funktion der Zollschuld als Sanktion wird sich künftig aus den zollschuldrechtlichen Regelungen des UZK nicht mehr ableiten lassen. Systematik, Inhalt und Telos sprechen nun eindeutig für eine Trennung dieser beiden Bereiche und damit für eine Abkehr vom Sanktions- oder Strafzollgedanken. Damit wird auch in diesem Bereich dem Wirtschaftszollrecht mehr entsprochen.

1609 So schon *Krüger* zusammengefasst in *Scholz*, ZfZ 2013, 206 (209).

1610 Siehe z.B. *Olbertz*, ZfZ 1972, 198 (201); *Müller-Eiselt*, ZfZ 2001, 398 (402); *Schultze/Zitzmann*, ZfZ 2002, 151 (152); *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1004; *Fuchs*, ZfZ 2003, 322 (323); BFH, Beschluss v. 17.7.2001, Rs. VII R 99/00, Rn. 12 (nach juris), BFHE 195, 481 (486).

1611 *Schrömbges/Gesinn/Hannl*, ZfZ 2016, 156 (156); *Reuter*, Verwaltungsstrafen im moder-nisierten Zollkodex?, AW-Prax 2005, 117 (117).

1612 *Reuter*, AW-Prax 2005, 117 (118).

1613 *Scheller*, UR 2016, 564 (566); *Sicken*, AW-Prax 2011, 331 (335) befürchtet hingegen, dass Verfehlungen, die bisher durch Zollschulden geahndet wurden, nicht ausreichend durch anderweitige Sanktionstatbestände abgebildet werden und somit „Regelungslücken“ entstehen könnten.

1614 *Möller/Retemeyer*, ZfZ 2016, 236 (239f.).

V. Quasi-Erlöschenstatbestand Art. 86 Abs. 6 UZK

Art. 86 Abs. 6 UZK ist als ‚Quasi-Erlöschenstatbestand‘ vorgesehen und wie auch Art. 124 UZK als äußerst liberale und wirtschaftsfreundliche Regelung einzustufen. Den Wirtschaftsbeteiligten wird trotz Verstoßes und Zollschuldentstehung eine Abgabenermäßigung oder Abgabenermäßigung zugestanden. Die Regelung wirkt somit als eine Art Auffangtatbestand. Auch hierdurch zeigt der Verordnungsgeber, dass unter Umständen unbillige Situationen bei der Abgabenerhebung abgefangen werden sollen, um so zu einem als gerecht empfundenen Ergebnis für den Wirtschaftsbeteiligten zu kommen. Weiterhin wird aus der Norm deutlich, dass das Entstehen einer Zollschuld keine Sanktion mehr sein soll.¹⁶¹⁵ Auch dies zeigt, dass die Norm eine Ausprägung im Sinne des Wirtschaftszolls ist. Dieses Ergebnis ändert allerdings nichts an der Tatsache, dass die Zollschuld nicht erlischt, sondern bestehen bleibt. Weiterhin sieht Art. 86 Abs. 6 UZK, wie auch Art. 124 UZK, ein subjektives Tatbestandsmerkmal vor, welches die Sanktionierung durch Zollschuldentstehung mit der Anwendung des Normalzollsatzes noch immer beinhaltet.¹⁶¹⁶

VI. Zwischenergebnis

Analyse und Bewertung des Zollschuldrechts des UZK haben verdeutlicht, dass durch die neuen legislatorischen Strukturen dem Prinzip des Wirtschaftszolls wieder mehr Aufmerksamkeit geschenkt werden soll. Der Charakter des Zollschuldrechts als Sanktion wird durch die Systematik und die Inhalte der Normen abgeschwächt.¹⁶¹⁷ Die sanktionelle Komponente der Zollschulden wird insgesamt zurückgedrängt, die wirtschaftszollrechtliche Komponente wird gestärkt.¹⁶¹⁸

1615 *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. E 1161.

1616 So zur Vorgängernorm des Art. 212a ZK auch *Witte*, *DStZ* 1998, 97 (100).

1617 *Deimel* in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg.), *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung*, Loseblatt, Art. 125 UZK, Rn. 6 [Stand: Juli 2017]. So auch der Einföhrungserlass zum UZK, *VSF* 11 2016 Nr. 46 v. 11.3.2016, S. 7.

1618 In diesem Sinne auch *Wolffgang* in: *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1004; *Witte* in: *Witte*, *UZK*, 2018, Vor Art. 77 UZK, Rn. 5; *Wolffgang/Harden/Verhorst*, *Bisherige EuGH-Zollrechtsprechung im Licht des UZK*, Eine Analyse ausgewählter EuGH-Entscheidungen zum Zollkodex in Bezug auf ihre Übertragbarkeit auf den Unionszollkodex (Teil 2), *ZfZ* 2018, 26 (31); *Schrömbges/Gesinn/Hannl*, *ZfZ* 2016, 156 (156); *Traub*, *AW-Prax* 2016, 142 (144); *Müller-Eiselt* in: *Müller-Eiselt/Vonderbank*, *EG-Zollrecht*, Art. 124 UZK, Rn. 3f. [Stand: Juli 2015].

Die Entstehungs- und Erlöschensstatbestände des UZK wurden sowohl in struktureller als auch in inhaltlicher Hinsicht vereinfacht und einer wirtschaftsfreundlicheren Gestaltung unterzogen.¹⁶¹⁹ Diese Ausrichtung beinhaltet zugleich eine stärkere Ausrichtung am Wirtschaftszollgedanken. Denn viele vormalige regelungstechnische Schwächen der Vorgängerverordnung wurden mit dem UZK behoben oder entschärft.

Vor allem die Neuregelung des Art. 124 UZK stärkt eindeutig den Wirtschaftszollgedanken.¹⁶²⁰ Als gut zu bewerten ist, dass die Erlöschensnorm des Art. 124 UZK ausgeweitet wurde, wirtschaftszollfremde Zollschuldentstehungen im Rahmen des Art. 79 Abs. 1 UZK nun erlöschen können und es somit zu einem gerechten Ergebnis für die Wirtschaftsbeteiligten kommt. Das Ergebnis ist damit zwar im Einklang mit dem Wirtschaftszoll, die Analyse hat jedoch auch gezeigt, dass die systematische Ausgestaltung der zollschuldrechtlichen Normen stellen- und fallweise noch verbesserungswürdig ist.

Unabhängig davon, ob man das Entstehen der Zollschuld aufgrund von Pflichtverletzungen schon als Sanktion charakterisieren will, zeigen die neuen zollschuldrechtlichen Regelungen des UZK und vor allem die Erlöschensvorschriften, dass das europäische Zollrecht kein Sanktionenrecht darstellen soll.¹⁶²¹ Damit hat der Ordnungsgeber die einstige formale Strenge des Zollschuldsrechts durch einen liberalen Erlöschensstatbestand insgesamt deutlich abgemildert.

Zu begrüßen ist weiterhin die Reduzierung der subjektiven Elemente im Rahmen von Art. 124 UZK. Dem redlichen Zollbeteiligten sollen keine Steine in den Weg gelegt werden.¹⁶²² Damit kommt es zu einer stärkeren Betonung der objektiven Merkmale bei der Zollschuldentstehung.¹⁶²³ Zwar wäre ein vollständiges Ausklammern subjektiver Elemente aus dem Tatbestand des Art. 124 UZK wünschenswert. Realistisch betrachtet wird dies aufgrund der Interessen der Union und der Mitgliedstaaten jedoch nicht geschehen. Gleiches ist für Art. 86 Abs. 6 UZK und Art. 124 Abs. 5 UZK anzunehmen. Damit verbleibt jedoch weiterhin

1619 So auch *Lux*, *ZfZ* 2014, 243 (244); *Trennt*, *AW-Prax* 2016, 229 (229); *Müller-Eiselt* in: *Müller-Eiselt/Vonderbank*, *EG-Zollrecht*, Art. 124 UZK, Rn. 4 [Stand: Juli 2015].

1620 So auch *Klötzer-Assion/Rosinus*, *Untersuchung von Außenwirtschafts- und Embargoverstößen sowie von Schmuggel- und Zolldelikten* in: *Knierim/Rübenstahl/Tsambikakis* (Hrsg.), *Internal Investigations, Ermittlungen in Unternehmen*, 2016, Rn. 67; *Wolffgang*, *UR* 2017, 845 (852); *Zeilinger* in: *Achatz/Summersberger/Tumpel*, *Umsatzsteuer und Zoll*, 2013, S. 155.

1621 *Witte/Sieben/Wemmer*, *AW-Prax* 2019, 209 (209); *Witte* in: *Koszinowski*, *Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel*, 2015, S. 17; *Trennt*, *AW-Prax* 2016, 229 (232).

1622 Vgl. 38. Erwägungsgrund der VO (EU) Nr. 952/2013, *ABl. EU* Nr. L 269/6.

1623 *Müller-Eiselt* in: *Müller-Eiselt/Vonderbank*, *EG-Zollrecht*, Art. 124 UZK, Rn. 4 [Stand: Juli 2015] spricht in diesem Zusammenhang von einer „Objektivierung der Zollschuld“.

ein kleiner Rest des Sanktionscharakters der Zollschulden aufgrund von Verstößen.

B. Auswirkungen auf die bisherige Rechtsprechung des EuGH

Die bisherige Rechtsprechung des EuGH in Bezug auf den Wirtschaftszollgedanken wurde bereits ausführlich analysiert und besprochen.¹⁶²⁴ Inwieweit eine Vereinbarkeit vor allem im Hinblick auf das Entstehen und Erlöschen der Zollschuld nach dem UZK mit den bisherigen Urteilen des EuGH besteht, ist fallabhängig und für jedes Urteil einzeln zu untersuchen. Je nach Ergebnis ergeben sich unter Umständen spezifische Folgen für die künftige Rechtsprechung in diesen Bereichen.

I. Vereinbarkeit der bisherigen Rechtsprechung des EuGH mit Art. 124 UZK

Die Frage, ob eine Übertragbarkeit der Entscheidungen des EuGH auf den UZK gegeben ist, ist vor allem im Hinblick auf ein etwaiges Erlöschen der Zollschuld nach Art. 124 UZK interessant. In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, dass grundsätzlich eine Übertragbarkeit der Rechtsprechung des EuGH zu den Normen des ZK auf den UZK in Betracht kommt.¹⁶²⁵ Der Gerichtshof selbst hat in diesem Kontext auf das Kriterium der wesentlichen Übernahme der Inhalte verwiesen, welches für die weitere Anwendbarkeit der bisherigen Rechtsprechung zu einer Norm ausschlaggebend sei.¹⁶²⁶ Diese wesentliche inhaltliche Reproduktion kann für den überwiegenden Teil der Vorschriften des UZK im Vergleich zum ZK grundsätzlich bejaht werden.¹⁶²⁷ Dennoch liegen die Unterschiede im Detail. Denn sofern sich Inhalte der Normen, deren Systematik oder sogar die Intention des Verordnungsgebers verändert haben, kommt eine Übertragung der bisherigen Erwägungen des EuGH zumindest nicht uneingeschränkt in Betracht. Nichtsdestotrotz können die Grundsätze und das Auslegungsverständnis des EuGH auch im Falle, dass sich die Normen von ZK und UZK wesentlich unterscheiden, ggf. erläuternd oder interpretierend herangezogen werden.¹⁶²⁸

1624 Siehe Gliederungspunkt B. II.-IV. des 3. Teils dieser Arbeit.

1625 Lyons, 2018, S. 127f.

1626 EuGH, Urt. v. 11.11.1999, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke), Rn. 53.

1627 Lyons, 2018, S. 127.

1628 Lyons, 2018, S. 128 in Fn. 130.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass bereits durch die Umstrukturierung der zollschuldrechtlichen Entstehungstatbestände, durch welche sich die Unterscheidung und Abgrenzung zwischen den Tatbeständen der Art. 203 und Art. 204 ZK erübrigt hat, weitgehende Probleme der vormaligen EuGH-Rechtsprechung der Vergangenheit angehören dürften. Aber auch die Aufgabe des vormaligen Heilungstatbestands aus Art. 204 ZK und dessen Eingliederung in Art. 124 UZK trägt in diesem Zusammenhang zu Änderungen bei, die ebenfalls die Rechtsprechung des EuGH betreffen.

1. Entscheidungen „Wolf“ vom 26. Oktober 1982, „Einberger“ vom 26. Oktober 1982 und „Witzemann“ vom 6. Dezember 1990

Die Frage nach dem Fortbestehen oder der Gültigkeit der Entscheidungen „Wolf“¹⁶²⁹, „Einberger“¹⁶³⁰ und „Witzemann“¹⁶³¹ im Rahmen des UZK ist nicht besonders entscheidend. Denn der Gesetzgeber hat bereits in vorherigen Überarbeitungen des europäischen Zollrechts auf die Rechtsprechung des EuGH mit der Einführung entsprechender Normen, deren Inhalt nun in Art. 83 UZK wiederzufinden ist, reagiert. Folglich besitzt die Rechtsprechung des EuGH in diesen Punkten auch weiterhin Gültigkeit, was durch die normative Verankerung noch zusätzlich unterstrichen wird.¹⁶³² In allen drei Fällen würden die Zollschulden auch nach heutiger Rechtslage nicht entstehen.¹⁶³³ Die fortbestehende Gültigkeit dürfte damit auch für die vom EuGH getroffene Aussage gelten, dass das Entstehen der Zollschuld davon abhängt, ob die Waren in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebietes eingetreten sind.¹⁶³⁴

1629 EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-221/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Wolf), ZfZ 1983, 10ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 1. a) des 3. Teils dieser Arbeit.

1630 EuGH, Urt. v. 26.10.1982, Rs. C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Einberger), NStZ 1983, 79ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 1. a) des 3. Teils dieser Arbeit.

1631 EuGH, Urt. v. 6.12.1990, Rs. C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445 (Witzemann), ZfZ 1991, 106f.; siehe Gliederungspunkt B. II. 1. c) des 3. Teils dieser Arbeit.

1632 Zur Umstrittenheit der Norm und zur Vereinbarkeit mit dem Wirtschaftszollgedanken siehe auch Gliederungspunkte B. I. 3. des 4. Teils dieser Arbeit und A. I. 2. des 5. Teils dieser Arbeit.

1633 Anmerkung: Dieser Umstand ist politischen Erwägungen geschuldet. Mit dem Prinzip des Wirtschaftszolls ist er jedoch streng genommen nicht vereinbar.

1634 Siehe etwa EuGH, Urt. v. 6.12.1990, Rs. C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445 (Witzemann), Rn. 12, 18.

2. Entscheidung „Söhl und Söhlke“ vom 11. November 1999

Betrachtet man die Entscheidung „Söhl und Söhlke“¹⁶³⁵ im Hinblick auf ihre Vereinbarkeit mit den zollschuldrechtlichen Regelungen des UZK, so ist festzustellen, dass sich unter diesem Regime partiell Veränderungen für die Entscheidung ergeben dürften. Das Urteil hat folglich auch nach den Regelungen des UZK überwiegend Bestand.

Die grundsätzlichen Argumente, die der EuGH in diesem Zusammenhang hervorbringt,¹⁶³⁶ dürften zwar auch für Art. 103 UZK-DelVO weiterhin Geltung besitzen. Der abschließende Regelungscharakter des Art. 859 ZK-DVO wie er im Urteil in der Rechtssache „Söhl und Söhlke“ durch den EuGH festgestellt wurde, ist allerdings in Zukunft im Hinblick auf eine vertragskonforme Anwendung des Art. 290 Abs. 1 AEUV für Art. 103 UZK-DelVO zu hinterfragen.¹⁶³⁷ Eine Übertragung dürfte in diesem Punkt im Ergebnis eher zu verneinen sein.¹⁶³⁸

Festzuhalten bleibt allerdings, dass die vormals kritisierten Heilungsmöglichkeiten nicht mehr so minimal wie noch unter dem Regime des ZK sind. Dies ist der Ausweitung des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK auf sämtliche Verfehlungen und nicht nur auf bestimmte Pflichtverletzungen, wie es noch unter Art. 204 ZK vorgesehen war, geschuldet. Weiterhin ist Art. 103 UZK-DelVO relativ weit gefasst. Insbesondere über Art. 103 Buchst. e UZK-DelVO hat der Wirtschaftsbeteiligte die Möglichkeit selbst aktiv ein Erlöschen der Zollschuld herbeizuführen, sodass hierdurch insgesamt die Bandbreite des Erlöschens vergrößert wurde. Selbst wenn man nach wie vor von einer zulässigen abschließenden Aufzählung in Art. 103 UZK-DelVO ausgeht, besteht jedoch nach wie vor das Problem, welches jeder abschließende Fallkatalog zwangsläufig mit sich bringt: Er wird niemals alle erdenklich auftretenden Fallkonstellationen erfassen und abdecken können.

1635 EuGH, Urt. v. 11.11.1999, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke), ZfZ 2000, 12ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 2. des 3. Teils dieser Arbeit.

1636 EuGH, Urt. v. 11.11.1999, Rs. C-48/98, ECLI:EU:C:1999:548 (Söhl und Söhlke), Rn. 39f.; vgl. auch 5. und 8. Erwägungsgrund der VO (EWG) Nr. 2913/92, ABl. EWG Nr. L 302/2f., in denen die einheitliche Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften in den Mitgliedstaaten angestrebt wird sowie Betrugsfälle oder nachteilige Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Zollabwicklung beim Erlass der Durchführungsvorschriften vermieden werden sollen.

1637 Siehe hierzu bereits kritische Anmerkungen in den Gliederungspunkten C. II. 8. a) und a) bb) des 4. Teils dieser Arbeit.

1638 A.A. noch *Wolfgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (3); so auch *Fuchs*, Der Modernisierte Zollkodex, Wird der Traum Wirklichkeit?, ZfZ 2009, 141 (143) zum damaligen Entwurf in der vorgesehenen MZK-DVO mit Kritik an diesem. Fragend zu diesem Punkt *Schrömbges/Gesinn/Hannl*, ZfZ 2016, 156 (162). In diesem Sinne auch *Lyons*, 2018, S. 127f. zur allgemeinen Fortgeltung der bisherigen EuGH-Rechtsprechung.

Die etwaigen negativen Folgen der Heilungsmöglichkeiten ergeben sich beim UZK im Vergleich zum ZK somit nicht. Dies ist der Tatsache geschuldet, dass der Verordnungsgeber die zollschuldrechtlichen Regelungen des UZK und insbesondere Art. 124 UZK wirtschafts(zoll)freundlicher und liberaler ausgestaltet hat. Im konkreten Fall „Söhl und Söhlke“ wäre die Zollschuld nach den Vorschriften des UZK mit dem neu eingeführten Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK erloschen.¹⁶³⁹ Die Verhängung eines Bußgeldes für das regelwidrige Verhalten ist jedoch möglich.

3. Entscheidungen „Wandel“ vom 1. Februar 2001, „Liberexim“ vom 11. Juli 2002 und „SPKR“ vom 11. November 2002

Auch die Entscheidung in der Rechtssache „Wandel“¹⁶⁴⁰ hat nach den Regelungen des UZK weiter Fortbestand. Dies trifft zunächst auf die Definition des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung zu. Gleiches gilt für die in der Entscheidung „Liberexim“¹⁶⁴¹ erweiterte Fassung der Definition.

Allerdings hat ein Vorliegen dieser weit gefassten, strengen Definition nicht mehr zur Folge, dass dem Wirtschaftsbeteiligten wie noch nach dem ZK Heilungsmöglichkeiten vorenthalten werden. Denn Art. 124 UZK gilt auch für Verstöße gegen die zollrechtlichen Vorschriften im Hinblick auf das Entziehen von Waren aus der zollamtlichen Überwachung. Die Schwierigkeiten bei der Anwendung und Abgrenzung der Art. 203 ZK und Art. 204 ZK haben sich mit der Zusammenfassung der Tatbestände in Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK und der Ausweitung des Art. 124 UZK weitestgehend erledigt. Anzumerken ist dennoch, dass die Zusammenfassung der vormaligen Art. 202-205 ZK in Art. 79 UZK zwar bewirkt, dass es zu keinen Schwierigkeiten hinsichtlich der Wahl der zollschuldrechtlichen Norm mehr kommt. Dieser Umstand ändert jedoch nichts daran, dass die materiellen Voraussetzungen, die beispielsweise an die tatbestandliche Erfüllung eines Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung gestellt werden, weiterhin im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung des EuGH ihre Gültigkeit behalten.¹⁶⁴²

Somit käme im Fall „Wandel“ nach dem UZK Art. 86 Abs. 6 UZK zum Tragen, nach welchem trotz Verfehlung i.S.v. Art. 79 UZK die Präferenzbegünstigung

1639 *Wolfgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (3).

1640 EuGH, Urt. v. 1.2.2001, Rs. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel), ZfZ 2001, 121ff.; siehe auch Gliederungspunkt B II. 3. a) des 3. Teils dieser Arbeit.

1641 EuGH, Urt. v. 11.7.2002, Rs. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (Liberexim), ZfZ 2002, 338ff.; siehe auch Gliederungspunkt B. II. 3. b) des 3. Teils dieser Arbeit.

1642 So schon *Wäger*, ZfZ 2008, 121 (121) zum Entwurf des MZK, dessen Aussage auch für Art. 79 UZK noch Gültigkeit besitzt.

gewährt werden würde, sofern kein Täuschungsversuch vorliegt.¹⁶⁴³ Dies wäre im konkreten Fall die sinnvollste und effektivste Lösung für den Wirtschaftsbeteiligten. Natürlich käme unter bestimmten Umständen auch ein Erlöschen der Zollschuld in Frage. Beispielsweise wäre denkbar, dass der Wirtschaftsbeteiligte von Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK Gebrauch macht oder die Zollbehörden nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK i.V.m. Art. 103 Buchst. e UZK-DelVO auf die Verfehlung hinweist. Dies wäre für den Wirtschaftsbeteiligten jedoch vergleichsweise umständlicher.

Hinsichtlich des Zeitpunktes der Entstehung der Zollschuld ließ die Entscheidung in der Rechtssache „Wandel“ einige Fragen offen und war nicht mit der Systematik des ZK kompatibel. Das Urteil ist auch in diesem Punkt auf den UZK übertragbar. Die einschlägigen ZK-Regelungen, die der EuGH bei seiner Urteilsfindung ausgelegt und herangezogen hat, entsprechen jenen des UZK. Allerdings kann auch dieser nach wie vor nicht ausreichend zur Klarheit beitragen.¹⁶⁴⁴

Damit ist, folgt man dem EuGH, die Überlassung der Waren nach wie vor entscheidend für die Zollschuldentstehung nach Art. 77 Abs. 1 Buchst. a UZK. Dies könnte man durch den Wortlaut der Norm bekräftigt sehen, mit welchem sich der Ordnungsgeber zur Rechtsprechung des EuGH bekennen könnte.¹⁶⁴⁵ Aber auch die bereits zu Zeiten des Urteils und nach wie vor in der Literatur hervorgebrachte Kritik an dieser Rechtsprechung hat berechtigterweise ihre Gültigkeit nicht verloren.¹⁶⁴⁶ Der im Vergleich zu Art. 201 Abs. 2 ZK nicht veränderte Art. 77 Abs. 2 UZK, der nach wie vor im Widerspruch zur Haltung und Entscheidung des EuGH steht, könnte jedoch auch als Bekräftigung der bisherigen Haltung des Ordnungsgebers verstanden werden. Denn ansonsten wäre sicherlich, wie auch in anderen Bereichen, eine Angleichung der zollrechtlichen Vorschriften an die Rechtsprechung des EuGH erfolgt. Art. 77 Abs. 2 UZK wird deshalb auch als gesetzgeberische Aufhebung der „Wandel“-Entscheidung aufgefasst.¹⁶⁴⁷

Hinsichtlich der Übertragbarkeit der Entscheidung in der Rechtssache „SPKR“¹⁶⁴⁸ auf den UZK ist festzustellen, dass auch hier die Neugestaltung der Vorschriften Auswirkungen zeigt. Insbesondere ist an dieser Stelle Art. 124 UZK

1643 *Wolffgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (4).

1644 Siehe Gliederungspunkt B. I. 1. a) aa) des 4. Teils dieser Arbeit.

1645 *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 77 UZK, Rn. 4 [Stand: Juli 2015].

1646 Vgl. hierzu Gliederungspunkte B. II. 3. a) cc) des 3. Teils dieser Arbeit und B. I. 1. a) aa) des 4. Teils dieser Arbeit.

1647 *Schrömbges/Gesinn/Hannl*, ZfZ 2016, 156 (160).

1648 EuGH, Urt. v. 14.11.2002, Rs. C-112/01, ECLI:EU:C:2002:663 (SPKR), ZfZ 2003, 50ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 3. c) des 3. Teils dieser Arbeit.

zu nennen. Mit dessen Ausweitung in systematischer und inhaltlicher Hinsicht wird die restriktive Handhabung der Erlöschentatbestände, wie sie der EuGH noch in der Entscheidung „SPKR“ vertreten hatte, nicht mehr stattfinden können. Zwar ist davon auszugehen, dass im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung des EuGH ein Erlöschen von Zollschulden nach wie vor auf die entsprechenden Erlöschensnormen beschränkt ist und keine zusätzlichen Erlöschentatbestände im UZK kreiert werden sollen. Mit der großzügigen Anwendung des Art. 124 UZK würde die entstandene Zollschuld im Fall „SPKR“ jedoch zum Erlöschen gebracht werden können.

Folglich wird durch die Neuausrichtung der Erlöschentatbestände das in der Vergangenheit oft kritisierte Ungleichgewicht der mit den Erlöschensnormen verfolgten Zieldimensionen wieder in einen angemessenen Ausgleich gebracht. Dem Schutz der Interessen der Wirtschaftsbeteiligten wird Rechnung getragen und unbillige Ergebnisse bei der Zollschuldentstehung werden somit kompensiert.

4. Entscheidung „Hamann“ vom 12. Februar 2004

Die Entscheidung in der Rechtssache „Hamann“¹⁶⁴⁹ wird durch das nunmehr geltende UZK-Recht entschärft. Aufgrund der Tatsache, dass es keine Probleme mehr hinsichtlich Subsidiarität und Exklusivität der vormaligen Zollschuldentstehungstatbestände gibt, sondern Art. 124 UZK für alle Verstöße nach Art. 79 UZK gilt, wäre bereits die damals in den Vorlagefragen noch zentrale Frage heute nicht mehr relevant.

Weiterhin ist mit Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK ein Erlöschentatbestand in das Unionszollrecht eingefügt worden, welcher der „Hamann“-Rechtsprechung des EuGH Rechnung trägt und das vormalige Problem löst.¹⁶⁵⁰ Für nachweislich aus dem Zollgebiet verbrachte Waren erlischt nach dem UZK mangels Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf die Zollschuld. So würde der Fall „Hamann“ nach dem UZK entsprechend anders entschieden werden.¹⁶⁵¹ Ob der EuGH auch weiterhin seine Auffassung, dass der wirtschaftliche Charakter der Einfuhrabgaben einer Einfuhrzollschuldentstehung nicht entgegen stehen könne, aufrecht erhalten würde, ist vor dem Hintergrund von Inhalt und Systematik der zollschuldrechtlichen Vorschriften des UZK zu bezweifeln.

1649 EuGH, Urt. v. 12.2.2004, Rs. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann), ZfZ 2004, 122f.; siehe Gliederungspunkt B. II. 4. des 3. Teils dieser Arbeit.

1650 *Wolffgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (5).

1651 *Wolffgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (5).

5. Entscheidungen „Elshani“ vom 2. April 2009, „Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.“ vom 14. Januar 2010 und „DSV Road“ vom 15. Juli 2010

Die Entscheidung „Elshani“¹⁶⁵² des EuGH gilt ebenfalls nach dem UZK fort. Auch Kritik und Bewertung der Entscheidung können somit grundsätzlich aufrechterhalten werden. Aus dem fortan anzuwendenden Erlöschensstatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. e UZK, der im Wesentlichen den vormaligen Art. 233 UAbs. 1 Buchst. d ZK abbildet, ergeben sich jedoch Unsicherheiten hinsichtlich dessen Anwendbarkeit.¹⁶⁵³ Dadurch, dass Art. 124 Abs. 1 Buchst. e UZK in seinem Tatbestand keine Angabe mehr zum betreffenden Zeitpunkt enthält, wäre ein Erlöschen auch nach der ersten Grenzzollstelle vertretbar.¹⁶⁵⁴ Aus wirtschaftszollrechtlicher Sicht und vor dem Hintergrund, dass das Zollschuldrecht des UZK nicht mehr Sanktionenrecht sein soll, erscheint diese Interpretation plausibel. Der EuGH wird vermutlich jedoch an seiner bisherigen Rechtsprechung festhalten. Hierfür ließen sich der Telos der Norm, deren Verhältnis zu Art. 124 Abs. 2 UZK sowie der systematische Bezug zum vorschriftswidrigen Verbringen über die Zollschuldentstehung nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK anführen.¹⁶⁵⁵

Die Entscheidung des EuGH in den verbundenen Rechtssachen „Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd. und Caterpillar EPG Ltd.“¹⁶⁵⁶ würde nach dem UZK hingegen anders ausfallen. In allen Fällen wäre die Zollschuld zwar nach Art. 79 UZK entstanden, jedoch aufgrund von Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK erloschen, da die Waren nachweislich das Zollgebiet wieder verlassen haben.¹⁶⁵⁷ In den Fällen von „FG Wilson Ltd.“ und „Caterpillar EPG Ltd.“ hatten die Unternehmen die Zollbehörden sogar selbst über den vorgefallenen Fehler informiert.¹⁶⁵⁸ Demzufolge käme an dieser Stelle auch ein Erlöschen nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK i.V.m. Art. 103 Buchst. e UZK-DelVO in Betracht. Der vormalige Sanktionscharakter der Zollschuld entfällt damit. Sanktionen könnten aber gem. Art. 125 UZK dennoch verhängt werden.

1652 EuGH, Urt. v. 2.4.2009, Rs. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Elshani), ZfZ 2009, 132ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 5. a) des 3. Teils dieser Arbeit.

1653 *Wolffgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (7).

1654 Siehe hierzu auch Gliederungspunkt C. II. 5. des 4. Teils dieser Arbeit.

1655 So *Wolffgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (7).

1656 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), ZfZ 2010, 45ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 5. b) des 3. Teils dieser Arbeit.

1657 So auch *Wolffgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (10).

1658 EuGH, Urt. v. 14.1.2010, Rs. C-430/08 und C-431/08, ECLI:EU:C:2010:15 (Terex Equipment Ltd., FG Wilson Ltd., Caterpillar EPG Ltd.), Rn. 25.

Keine Probleme bei der Übertragbarkeit auf den UZK ergeben sich bei der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „DSV Road“¹⁶⁵⁹. Die Entscheidung ist weiterhin anwendbar. Eine Zollschuld würde mangels Vorhandensein einer einfuhrabgabepflichtigen Nicht-Unionware schon gar nicht entstehen. Die Argumente aus der Entscheidung hinsichtlich der nicht bestehenden Gefahr eines Eingangs der Ware in den Wirtschaftskreislauf sowie einer etwaigen Bestrafung durch andere Mittel als durch die Zollschuld stehen dem Sinn und Zweck der zollschuldrechtlichen Vorschriften des UZK nicht entgegen und gelten mithin weiter fort.

6. Entscheidungen „Döhler Neuenkirchen“ vom 6. September 2012 und „Eurogate“ vom 6. September 2012

Die sehr umstrittenen und kontrovers behandelten Entscheidungen „Döhler Neuenkirchen“¹⁶⁶⁰ und „Eurogate“¹⁶⁶¹ haben für viel Aufsehen und Entsetzen gesorgt. Erfreulich ist, dass diese Entscheidungen nach dem UZK und seinen zollschuldrechtlichen Normen heute anders ausfallen würden. Ein denkbares Erlöschen über Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK i.V.m. Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO ist im Fall „Döhler Neuenkirchen“ jedoch zunächst abzulehnen, da keine außergewöhnlichen Umstände vorliegen, die eine Fristverlängerung für die Abrechnung in der aktiven Veredelung um mehr als 60 Tage rechtfertigen würden.¹⁶⁶² Allerdings würde Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK in diesen Sachverhaltskonstellationen Anwendung finden und für mehr Sachgerechtigkeit sorgen.¹⁶⁶³ Es ist zu vermuten, dass der Verordnungsgeber den Erlöschensstatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK auch aufgrund dieser beiden absurden Urteile des EuGH in den UZK aufgenommen hat, um hier Klarheit und Rechtssicherheit zu schaffen.¹⁶⁶⁴

In beiden Fällen würde die Zollschuld im Ergebnis damit zum Erlöschen gebracht werden können. Ihr vormalig vom EuGH verliehener, aber zugleich bestrittener Sanktionscharakter gehört damit der Vergangenheit an. Dies wird ferner über die Art. 42 und 125 UZK verdeutlicht.

1659 EuGH, Urt. v. 15.7.2010, Rs. C-234/09, ECLI:EU:C:2010:435 (DSV Road), ZfZ 2010, 239ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 5. c) des 3. Teils dieser Arbeit.

1660 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen), ZfZ 2012, 322ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 6. a) des 3. Teils dieser Arbeit.

1661 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate), ZfZ 2012, 264f.; siehe Gliederungspunkt B. II. 6. b) des 3. Teils dieser Arbeit.

1662 *Wolfgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (10f.).

1663 So *Wolfgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (11) zum Urteil in der Rechtssache „Eurogate“.

1664 In diesem Sinne auch *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 9 [Stand: Juli 2015].

7. Entscheidungen „Winston“ vom 11. Juli 2013, „X BV“ vom 15. Mai 2014, „SEK Zollagentur“ vom 12. Juni 2014, „DSV Road“ vom 25. Juni 2014 und „B & S Global Transit Center“ vom 29. Oktober 2015

Die in der Entscheidung „Winston“¹⁶⁶⁵ relevante Problematik um die Anwendbarkeit von Art. 203 ZK und Art. 204 ZK hat sich mit der Einführung des UZK, der in Art. 79 UZK alle Entstehungstatbestände für Einfuhrzollschulden bei Verstößen zusammenfasst, erledigt. Die aus diesem Fall weiterhin resultierenden Schwierigkeiten rund um die (Nicht-)Anwendung der Erlöschensnormen des ZK sind mit Art. 124 UZK, der sich gleichermaßen auf alle Zollschulden bezieht, obsolet geworden. Ob ein Fall eines unvorhersehbaren Ereignisses oder der höheren Gewalt durch den Diebstahl i.S.d. Art. 124 Abs. 1 Buchst. g UZK vorliegt, der die entstandene Zollschuld zum Erlöschen bringen würde, müsste sodann geprüft werden. Dies erscheint vor dem Hintergrund der durch den EuGH aufgestellten Erwägungen fraglich.¹⁶⁶⁶ Es wird jedoch vertreten, dass ein Erlöschen der Zollschuld nach dem UZK nun in Betracht kommt. Allerdings ist dieses wohl auf den ausgeraubten Zollschuldner zu beschränken.¹⁶⁶⁷ Beim Dieb kann hingegen Vorsatz angenommen werden.

Die Fortgeltung der Entscheidungsgründe aus der Rechtssache „X BV“¹⁶⁶⁸ ist nach dem UZK zu verneinen. Die Lösungen nach ZK und UZK gleichen sich zunächst. Die Zollschuld würde nun nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK entstehen. Ein Erlöschen dieser kommt über Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK i.V.m. Art. 103 Buchst. a UZK-DelVO in Betracht, muss jedoch mangels der Möglichkeit einer Fristverlängerung im externen Unionsversandverfahren letztlich abgelehnt werden.¹⁶⁶⁹ Art. 297 UZK-DVO lässt eine Verlängerung der Gestellungsfrist nicht zu. Folglich setzt der UZK an dieser Stelle strengere Maßstäbe als der ZK. Denkbar wäre allenfalls ein Erlöschen über Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK i.V.m. Art. 103 Buchst. e UZK-DelVO herbeizuführen.

1665 EuGH, Urt. v. 11.7.2013, Rs. C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466 (Winston), ZfZ 2014, 22ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 7. a) des 3. Teils dieser Arbeit.

1666 Vgl. etwa EuGH, Urt. v. 5.10.1983, Rs. C-186 und 187/82, ECLI:EU:C:1983:262 (Magazzini Generali), Rn. 18 und EuGH, Urt. v. 11.7.2013, Rs. C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466 (Winston), Rn. 31.

1667 *Witte* in: Koszinowski, Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel, 2015, S. 21 sowie hier Fn. 9.

1668 EuGH, Urt. v. 15.5.2014, Rs. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV), ZfZ 2014, 221ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 7. b) des 3. Teils dieser Arbeit.

1669 *Wolffgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (12).

Folgt man in der Rechtssache „SEK Zollagentur“¹⁶⁷⁰ der Auffassung des EuGH, dass sich die Waren mit ihrer Überführung, begründet durch die Annahme der Zollanmeldung und Überlassung der Waren durch die Zollbehörden, im Versandverfahren befunden haben, so entsteht auch nach dem UZK eine Zollschuld für diese gem. Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK. Dabei spielt es aufgrund der Gruppierung der Verstöße in einem Tatbestand und aufgrund der Geltung des Art. 124 UZK für alle Ein- und Ausfuhrzollschulden keine Rolle mehr, ob vorliegend ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung oder ein Pflichtverstoß vorliegt. Denn im Ergebnis könnten beide Verstöße theoretisch durch die Anwendung eines Erlöschensstatbestands beseitigt werden. In Frage käme vorliegend Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK i.V.m. Art. 103 Buchst. b UZK-DelVO, da die Waren später zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen wurden.¹⁶⁷¹

Die in der Entscheidung „DSV Road“¹⁶⁷² noch relevante Unterscheidung zwischen Art. 203 ZK und Art. 204 ZK entfällt nach dem UZK, da Art. 79 UZK alle Verstöße zusammenfasst. Die Zollschuld würde in diesem Fall nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK im Hinblick auf einen Verstoß in Bezug auf die Vorschriften aus dem Versandverfahren entstehen. Konkret wäre auf die nicht erfolgte fristgemäße Gestellung abzustellen. Damit spielt zugleich auch die Nachweispflicht hinsichtlich der Warenidentität eine nicht mehr so entscheidende Rolle, wie sie es noch unter dem Regime des ZK für die Wahl des Zollschuldentstehungsstatbestands (scheinbar) hatte. Ein Erlöschen der Zollschuld könnte über Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK herbeigeführt werden, sofern alle Voraussetzungen vorliegen.

Die Entscheidung „B & S Global Transit Center“¹⁶⁷³, aus deren Gründen noch einmal die ablehnende Haltung des Gerichtshofs gegenüber der Berücksichtigung wirtschaftszollrechtlicher Prinzipien deutlich wurde, ist ebenfalls nach dem UZK einer wirtschafts(zoll)freundlicheren Lösung zugänglich. Die nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK entstandene Zollschuld wird über Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK zum Erlöschen gebracht werden können.¹⁶⁷⁴ Das Verbringen der Waren aus dem Zollgebiet ist hier entscheidend und würde vom EuGH fortan nicht mehr als nicht relevanter Vorgang bei der Zollschuldentstehung eingestuft werden können.

1670 EuGH, Urt. v. 12.6.2014, Rs. C-75/13, ECLI:EU:C:2014:1759 (SEK Zollagentur), ZfZ 2014, 278ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 7. c) des 3. Teils dieser Arbeit.

1671 *Wolffgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (13).

1672 EuGH, Urt. v. 25.6.2015, Rs. C-187/14, ECLI:EU:C:2015:421 (DSV Road), ZfZ 2015, 211ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 7. d) des 3. Teils dieser Arbeit.

1673 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), ZfZ 2016, 96ff.; siehe Gliederungspunkt B. II. 7. e) des 3. Teils dieser Arbeit.

1674 *Wolffgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (14).

Auch die Auffassung des EuGH, dass der Nachweis des Nichteintritts der Waren in den Wirtschaftskreislauf eine Zollschuld nicht ausschließe,¹⁶⁷⁵ dürfte aufgrund der neuen Ausrichtung des Art. 124 UZK so nicht mehr vollumfänglich haltbar sein. Zumindest in Fällen des nachweislichen Verbringens der Waren aus dem Zollgebiet, wie es auch im Fall „B & S Global Transit Center“¹⁶⁷⁵ geschehen war, ist diese Auffassung nicht mehr tragbar. Auch in anderen Fallkonstellationen, in denen ein Nachweis des Nichteingehens in die Wirtschaft des Zollgebietes vorliegt, dürfte nach der Ausrichtung des Art. 124 UZK und dessen Telos keine Zollschuld mehr angenommen werden. Unterstützt wird dies durch die Art. 42 und 125 UZK, die eindeutig die Zollschuld nicht (mehr) als Sanktion verstanden wissen wollen.

8. Entscheidungen „Eurogate Distribution“ und „DHL Hub Leipzig“ vom 2. Juni 2016 sowie „Wallenborn Transports“ vom 1. Juni 2017

Grundsätzlich sind die Prinzipien der Entscheidungen des EuGH zu Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerschuld auch nach dem UZK anwendbar.¹⁶⁷⁶ Dennoch könnten sich viele Fallkonstellationen durch die Einführung der neuen umfassenden Erlöschensstatbestände des Art. 124 UZK erledigen, sodass ihre wirtschaftliche Bedeutung schrumpfen wird.¹⁶⁷⁷ Allerdings ist im Zusammenspiel von Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerschuld eine differenzierte Sichtweise angebracht, die allem Anschein nach jedoch nur formaler Natur sein dürfte. Sofern man nach wie vor die Konnexität von Einfuhrumsatzsteuer und Zoll bejaht, würden auch die Einfuhrumsatzsteuerschulden im Einklang mit der Zollschuld gem. § 21 Abs. 2 UStG i. V. m. Art. 124 UZK erlöschen.¹⁶⁷⁸ Insbesondere Art. 124 Abs. 1 Buchst. h und k UZK dürften hier von Bedeutung sein. Konsequenterweise würden dann auch die subjektiven Maßstäbe des Art. 124 UZK für die Einfuhrumsatzsteuer gelten, was jedoch umstritten sein könnte.¹⁶⁷⁹ In Fällen, in denen die Waren nachweislich nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangen sind und die Einfuhr im Sinne des Freiverkehrserfordernisses mithin nicht erfolgt ist, entsteht hingegen schon gar keine Einfuhrumsatzsteuerschuld.

1675 EuGH, Urt. v. 29.10.2015, Rs. C-319/14, ECLI:EU:C:2015:734 (B & S Global Transit Center), Rn. 19, 37ff.

1676 *Wolffgang*, UR 2017, 845 (852); *Scheller*, UR 2016, 564 (566).

1677 *Wolffgang*, UR 2017, 845 (852).

1678 So z.B. *Nieskens* in: Rau/Dürrwächter (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, § 1 UStG, Rn. 1190 [Stand: Januar 2019] mit Verweis auf § 21 UStG.

1679 *Wolffgang*, UR 2017, 845 (852).

Allerdings stünde bei einer grundsätzlichen Ablehnung der Konnexität von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer, wie sie derzeit immer wieder thematisiert wird,¹⁶⁸⁰ die Frage im Raum, ob und wie Einfuhrumsatzsteuerschulden bei nachgewiesener Einfuhr ggf. noch zum Erlöschen gebracht werden könnten. Der wirtschaftsfreundliche Katalog der Erlöschenstatbestände aus Art. 124 UZK könnte dann keine Anwendung mehr finden.

Insgesamt wird deutlich, dass das letzte Wort zum Thema Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerschuldentstehung noch nicht gesprochen ist. Denn EuGH-Entscheidungen zu Problemen in einem zollrechtlichen Bereich, führen meist zu Folgefragen und weiteren Vorlagen an den EuGH auf diesem Gebiet.¹⁶⁸¹ Das Verhältnis zwischen diesen beiden Abgaben und auch die Differenzen bei ihrer Entstehung werden in der Rechtsprechung des EuGH zeitnah wieder eine Rolle spielen.¹⁶⁸² Urteile des EuGH werden in dieser Frage noch Klarheit für die Wirtschaftsbeteiligten bringen müssen.

II. Folgen für die künftige zollschuldrechtliche Rechtsprechung des EuGH

Mit der Einführung des UZK haben sich viele problematische Fallkonstellationen im Bereich des Zollschuldrechts erledigt, sodass die Zollschuld fortan in einer Vielzahl von Fällen nach Art. 124 UZK erlöschen kann und somit zufriedenstellendere Ergebnisse für die Wirtschaftsbeteiligten erzielt werden. Durch die neuen Regelungen des Verordnungsgebers wird zugleich mehr Sachgerechtigkeit im Einzelfall erreicht, welche sich fortan auch auf die Rechtsprechung des EuGH auswirken dürfte.

Allein durch den Wegfall der Unterscheidung zwischen den vormaligen Art. 203 ZK und Art. 204 ZK im Rahmen der Entstehungstatbestände hat sich ein zentraler Streitpunkt, der immer wieder den EuGH in seiner früheren Rechtsprechung beschäftigte, erledigt. Hierdurch und durch den eindeutiger und weiter gefassten Art. 124 UZK wird es vermutlich schon zu weniger Vorlagen der nationalen Gerichte hinsichtlich dieser Thematik kommen und damit auch zu weniger Urteilen seitens des Gerichtshofs.

1680 Siehe z.B. jüngst *Schrömbges*, Die neue Rechtsprechung des EuGH zum Einfuhrumsatzsteuerrecht, *MwStR* 2019, 133 (133ff.) oder *Schrömbges/Lux/Hannl*, *AW-Prax* 2016, 328 (328ff.).

1681 In diesem Sinne *Müller-Eiselt*, *ZfZ* 2006, 218 (218).

1682 Vgl. hierzu etwa Vorlagebeschluss des FG Hessen v. 2.11.2017, 7 K 1158/14, *EFG* 2017, *ZfZ* 2019, 21ff. sowie die Schlussanträge des Generalanwalts Campos Sánchez-Bordona v. 27.2.2019, Rs. C-26/18, *ECLI:EU:C:2019:146*.

Der EuGH muss die neuen zollrechtlichen Regelungen in seiner Rechtsprechung und die Intention des Gesetzgebers hinsichtlich eines wirtschaftsfreundlichen Zollrechts künftig berücksichtigen. Dabei schwingt auch immer der Gedanke des Wirtschaftszolls mit, welcher durch die Tatbestände des Art. 124 Abs. 1 UZK sowie durch Art. 125 UZK deutlich zur Geltung kommt. Dem liegt folglich auch zugrunde, dass eine Zollschuld nur entstehen soll, sofern die Waren keinen Eingang in den Wirtschaftskreislauf der EU gefunden haben. Die irriige Haltung des EuGH, dass die Vorschriften zu Erlass und Erstattung von Zollschulden den Bedürfnissen der Wirtschaftsbeteiligten angemessen Rechnung tragen, dürfte damit ebenfalls der Vergangenheit angehören.¹⁶⁸³

Durch die Ausgestaltung und Regelungssystematik der zollschuldrechtlichen Erlöschstatbestände des UZK und deren wirtschafts(zoll)freundliche Ausrichtung bilden diese nun sehr deutlich eine der beiden vom EuGH bereits benannten Zieldimensionen der Erlöschstatbestände ab. Gleichzeitig dürfte damit eine Überbewertung der anderen Zieldimension, der finanziellen Interessen der EU, wie sie in den früheren Urteilen des Gerichtshofs oft zum Ausdruck kam, nicht mehr stattfinden.

Nach wie vor sind allerdings Fälle denkbar, die nicht von Art. 124 UZK erfasst werden und nachweislich kein Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf erfolgte. In einigen Fällen wurde deutlich, dass der UZK hinsichtlich des Erlöschens der Zollschulden sogar strenger ist als sein Vorgänger.¹⁶⁸⁴ Sollten Fälle auftreten, deren Sachverhaltskonstellationen nicht unter die Erlöschstatbestände subsumiert werden können, die Waren aber dennoch nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangen sein, so wird die Diskussion über Zollschuldentstehung und Sanktion erneut zu führen sein. Dann würde sich auch die Problematik um die Einhaltung des Wirtschaftszollgedankens erneut stellen und der EuGH müsste Position beziehen. Ob er dann an seiner alten Rechtsprechungslinie festhält oder vor dem Hintergrund seiner Rechtsprechung zur Einfuhrumsatzsteuer auch für die Zollschuld auf das wirtschaftliche Moment des Eingangs der Waren in den Wirtschaftskreislauf als entscheidendes Kriterium abstellt, bleibt fraglich. Wünschenswert wäre es jedenfalls.¹⁶⁸⁵ Denn aufgrund der Ausgestaltung der Normen

1683 So auch *Schrömbges/Gesinn/Hannl*, ZfZ 2016, 156 (156), die die Sichtweise als „Schnee von gestern“ bezeichnen.

1684 Anmerkung: Dies ist in jedem Fall für die fehlenden Möglichkeiten der Fristverlängerung hinsichtlich der Gestellung im Unionsversand und hinsichtlich der Beendigung der vorübergehenden Verwahrung festzustellen, sodass ein Erlöschen zumindest über Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK i.V.m. Art. 103 Buchst. a UZK-DeIVO nicht in Betracht kommt.

1685 In diesem Sinne auch *Wolffgang*, DB 2015, M5 (M5), der auf eine weniger an den fiskalischen Interessen der EU ausgerichtete Rechtsprechung des EuGH hofft.

des UZK sprechen die besseren Argumente eindeutig dafür, dass der Verordnungsgeber die Zollschuld nicht als Sanktion verstanden wissen will. Dem wird sich bei einer etwaigen Auslegung im Rahmen einer Entscheidung auch der EuGH wohl nicht verschließen können. Dies würde im Bereich der Rechtsprechung Klarheit schaffen und gleichzeitig zu einer weiteren Harmonisierung des europäischen Zollrechts beitragen.

III. Zwischenergebnis

Die Neufassung der zollschuldrechtlichen Entstehungs- und Erlöschenstatbestände des UZK hat durchaus beachtliche Auswirkungen auf die bisherige Rechtsprechung des EuGH. Einige in der Vergangenheit vom EuGH gefällte Urteile haben mit den neuen zollschuldrechtlichen Regelungen des UZK, vor allem aufgrund des Art. 124 UZK, heute keinen Bestand mehr. Damit hat der Verordnungsgeber eindeutig auf die vergangene Rechtsprechung des EuGH reagiert und möchte diese in neue Bahnen lenken. Folglich müssten diese Urteile nach der heutigen Rechtslage anders entschieden werden.

Durch diese rechtlichen Veränderungen hat der Verordnungsgeber seine Haltung zu den vergangenen Urteilen des Gerichtshofs deutlich gemacht und gleichzeitig wirtschaftszollrechtliche und wirtschaftsfreundliche Motive in den Vordergrund gerückt. Der EuGH wird diese liberale Haltung des Verordnungsgebers, die als Intention hinter der Regelung des Art. 124 UZK, vor allem im Vergleich zu dessen Vorgängernormen, steht, in seiner künftigen Rechtsprechung angemessen berücksichtigen müssen.¹⁶⁸⁶

C. Auswirkungen auf die zollrechtliche Praxis

Nach eingehender Betrachtung der Auswirkungen der zollschuldrechtlichen Entstehungs- und Erlöschenstatbestände auf die (künftige) Rechtsprechung des EuGH, werden nun auch Auswirkungen und Konsequenzen der Neuerungen für die anderen Akteure der zollrechtlichen Praxis beleuchtet. Dabei betreffen diese Auswirkungen gleichermaßen Wirtschaftsbeteiligte, Zollbehörden aber auch den Warenverkehr in und mit der EU im Allgemeinen.

¹⁶⁸⁶ So im Allgemeinen auch *Lyons*, 2018, S. 126f., der klarstellt, dass der Intention des Gesetzgebers auch durch die Rechtsprechung volle Geltung verschafft werden müsse.

I. Folgen für die Wirtschaftsbeteiligten

Die zollschuldrechtlichen Regelungen des UZK haben zunächst Auswirkungen strategischer und finanzieller Art für die Wirtschaftsbeteiligten und ihre unternehmensinternen Abläufe. Diese sind als positiv einzustufen und bringen überwiegend Erleichterungen und Vorteile mit sich. Die Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaftsbeteiligten, welche auch ein allgemeines strategisches Ziel der EU für 2020 ist,¹⁶⁸⁷ wird so ebenfalls gestärkt und gesteigert.

Insgesamt ist das Zollschuldrecht des UZK aufgrund seiner Systematik und Inhalte als wirtschafts(zoll)freundlicher einzustufen.¹⁶⁸⁸ An dieser Stelle ist zunächst die Vereinfachung und Zusammenfassung der zollschuldrechtlichen Entstehungstatbestände zu benennen, deren Anwenderfreundlichkeit von den Wirtschaftsbeteiligten und in der Literatur sehr begrüßt wird.¹⁶⁸⁹ Darüber hinaus ist die gesteigerte Fehlerfreundlichkeit des UZK im Vergleich zum ZK zu betonen. Ließ der ZK oft bei kleinen (Arbeits-)Fehlern eine Zollschuld entstehen, die nicht mehr geheilt bzw. zum Erlöschen gebracht werden konnte, so sieht der UZK nun die vielfältigen weiten Erlöschenstatbestände des Art. 124 UZK vor, welche zahlreiche Möglichkeiten bieten, entstandene Zollschulden doch noch zum Erlöschen zu bringen. Je nach zollrechtlicher Situation kommen dabei unterschiedliche Tatbestände des Art. 124 UZK für den Wirtschaftsbeteiligten in Betracht. Damit wird es im Ergebnis zu weniger Zollschulden aufgrund von Verstößen kommen. Auch das Insolvenzrisiko des Wirtschaftsbeteiligten aufgrund von Zollschulden mit enormen Einfuhrabgaben, die lediglich aufgrund formaler Fehler entstanden sind, wird hierdurch deutlich gesenkt.¹⁶⁹⁰

Vor allem der Neuerung des Art. 124 Abs. 1 Buchst. k UZK dürfte in der Praxis erhebliche Bedeutung zukommen. Sie wird den Wirtschaftsbeteiligten maßgeblich entlasten, sofern er den Nachweis einer tatsächlichen Wiederausfuhr der Waren erbringen kann. Aber auch der Erlöschensgrund des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK eröffnet i.V.m. Art. 103 UZK-DelVO dem Wirtschaftsbeteiligten die Möglichkeit Fehler, die in zollverfahrensrechtlichen Abläufen aufgetreten sind, zu beheben und das Bestehenbleiben der Zollschuld zu vermeiden. Stellenweise kann

1687 Vgl. Fortschrittsbericht zur Strategie für die weitere Entwicklung der Zollunion v. 20.12.2011, KOM(2011) 922 final, S. 3f. und *Lux*, Der Zoll im Jahr 2020, Ein Ausblick auf ausstehende Herausforderungen, AW-Prax 2012, 257 (257).

1688 *Zeilinger* in: Achatz/Summersberger/Tumpel, Umsatzsteuer und Zoll, 2013, S. 156.

1689 *Truel/Maganaris*, WCJ Vol. 9, No. 2, 12 (15); *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 77 UZK, Rn. 3 [Stand: Juli 2015].

1690 *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 124 UZK, Rn. 4 [Stand: Juli 2015].

der Wirtschaftsbeteiligte durch Gestaltungsmöglichkeiten¹⁶⁹¹ sogar aktiv Einfluss auf ein etwaiges Erlöschen nehmen oder er kann zwischen mehreren Erlöschensgründen wählen. Gleichzeitig dürften die Wirtschaftsbeteiligten durch die umfassenden und ausgeweiteten Erlöschensgründe des Art. 124 UZK weit weniger Gebrauch von der Billigkeitsregelungen im Erstattungs- und Erlassrecht machen müssen als es noch nach dem ZK der Fall war.¹⁶⁹²

Der Umstand der weit und vielfältig gefassten Erlöschensstatbestände verdeutlicht aber auch die Notwendigkeit von internen Kontrollsystemen in den Unternehmen.¹⁶⁹³ Denn nur fachkundige und geschulte Zollmitarbeiter werden die vielfältigen Erlöschensmöglichkeiten einordnen, anwenden und abschätzen können. Nur so kann das volle Potenzial der zollschuldrechtlichen Erlöschensregelungen abgerufen werden. Aufmerksame Wirtschaftsbeteiligte bzw. Unternehmen mit entsprechenden Organisationsstrukturen, die fehlerhaftes Verhalten im Rahmen von Zollverfahren frühzeitig identifizieren können, haben hier einen nachhaltigen Vorteil.¹⁶⁹⁴

Ebenfalls wird durch das System der zollschuldrechtlichen Normen und speziell durch die Art. 124 und 125 UZK Rechtssicherheit für die Wirtschaftsbeteiligten erzielt. Denn sie machen den Willen des Ordnungsgebers deutlich, dass das Zollschuldrecht nicht als Sanktionsrecht verstanden werden darf. Mit Einführung verwaltungsrechtlicher Strafen gem. Art. 42 UZK wird der vormalige Sanktionscharakter der Zollschuld für lediglich formale Verstöße entschärft. Es kommt fortan nicht mehr zu einer Zollschulderhebung, die vom Warenwert abhängig ist, sondern der Wirtschaftsbeteiligte muss ein seinem Verstoß angemessenes Bußgeld bezahlen oder sieht sich anderen Verwaltungsstrafen ausgesetzt. Dies kann seitens der Wirtschaftsbeteiligten begrüßt werden und dürfte zu weniger unbilligen Ergebnissen führen als es die Zollschuldentstehung in der Vergangenheit noch mit sich brachte. Dieser Umstand und auch die von der Kommission vertre-

1691 Siehe v.a. Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK i.V.m. Art. 103 Buchst. e UZK-DelVO, nach welchem der Wirtschaftsbeteiligte ein Erlöschen herbeiführen kann, indem er die Zollbehörden proaktiv unterrichtet. Auch mit einer Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr i.S.d. Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK i.V.m. Art. 103 Buchst. b UZK-DelVO könnte der Wirtschaftsbeteiligte ein Erlöschen selbst herbeiführen.

1692 So bereits zum MZK *Lux*, Die Reform des Zollkodex, Vortrag beim 16. Europäischen Zollrechtstag am 17./18.6.2004 in Graz, AW-Prax 2004, 335 (336).

1693 So auch *Witte*, AW-Prax 2014, 229 (231).

1694 *Möllenhoff*, AW-Prax 2016, 209 (213).

tene, wenn auch zweifelhafte Auffassung, dass Art. 124 UZK ggf. auch auf Zollschnlden, die vor dem 1. Mai 2016 entstanden sind, anzuwenden sei,¹⁶⁹⁵ verdeutlichen einmal mehr die wirtschafts(zoll)freundlichen Absichten des Verordnungsgebers, die den Wirtschaftsbeteiligten zu Gute kommen sollen.

Dennoch ist anzumerken, dass das Zollschuldrecht nicht in jeder Hinsicht wirtschafts(zoll)freundlicher geworden ist. Zu nennen sind an dieser Stelle die Ausweitung der potenziellen Zollschuldner in den zollschuldrechtlichen Entstehungstatbeständen oder die immer noch bestehenden subjektiven Elemente im Bereich des Erlöschens der Zollschuld in Art. 124 UZK, die wiederum gewisse Unsicherheiten für den Wirtschaftsbeteiligten bergen, wenngleich der Maßstab dieses Elements mit dem UZK bereits abgemildert wurde.¹⁶⁹⁶

Die in der Vergangenheit oftmals hervorgebrachte Kritik, dass das Zollschuldrecht „wirtschaftsfremd und nicht systematisch“¹⁶⁹⁷ sei, ist mit dem UZK insgesamt relativiert worden. Der Unzufriedenheit der Wirtschaftsbeteiligten wurde damit Rechnung getragen.

II. Folgen für die Zollverwaltungen

Auch für die Zollverwaltungen der Mitgliedstaaten hat die Neugestaltung der zollschuldrechtlichen Entstehungs- und Erlöschensstatbestände Folgen. Beeinflusst wird vor allem die Arbeit der Zollverwaltungen in Form der Anwendung der Normen. Dabei ist die bereits thematisierte Rechtssicherheit im Hinblick auf den straffreien Charakter der Zollschuld auch für die Zollverwaltungen der Mitgliedstaaten von Vorteil. Sie schafft Klarheit bei der Anwendung der Normen und ist zugleich als eindeutiger Auftrag an die Zollverwaltungen zu verstehen, die Zollschuld bei Unregelmäßigkeiten keinesfalls mehr als sanktionelles Instrument zu verwenden.

1695 Leitlinien der Europäischen Kommission für die Zollschuld des UZK, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidance-customs-debt_de.pdf [Stand: 30.6.2019], S. 54f. Siehe hierzu bereits Gliederungspunkt C. II. des 4. Teils dieser Arbeit.

1696 Vgl. hierzu 38. Erwägungsgrund der VO (EU) Nr. 952/2013, ABl. EU Nr. L 269/6 sowie Gliederungspunkt C. IV. des 4. Teils dieser Arbeit.

1697 *Fuchs*, ZfZ 2004, 38 (38).

Die neue übersichtliche Systematik des Zollschuldrechts sorgt weiterhin für eine leichtere Handhabung und ein einfacheres Subsumieren der Entstehungstatbestände.¹⁶⁹⁸ Vormalige Abgrenzungsprobleme in diesem Bereich entfallen größtenteils. Die einheitliche Anwendung der Erlöschensstatbestände für alle entstandenen Zollschulden und die großzügigen Erlöschensmöglichkeiten für den Wirtschaftsbeteiligten sorgen zugleich dafür, dass bisherige Zweifelsfälle nicht mehr von den Zollbehörden zu bearbeiten sind und die Rechtslage insgesamt einer klareren Beurteilung zugänglich ist. Dies dürfte weniger einzelfallspezifischen Aufwand zur Folge haben und gleichzeitig auch zu weniger Streitigkeiten mit den Wirtschaftsbeteiligten führen. Stellenweise wird dabei auch der Verwaltungsaufwand durch die Erlöschensstatbestände minimiert.¹⁶⁹⁹ Weiterhin kommt mit Art. 124 UZK auch den Zollbehörden teilweise eine gestaltende Funktion im Hinblick auf das Erlöschen von Zollschulden zu, die nicht zu unterschätzen ist.¹⁷⁰⁰ Auch die Anzahl von Erlass- und Erstattungsanträgen, die mangels fehlender Heilungsmöglichkeiten aus Billigkeitsgründen beantragt werden, dürfte sich unter dem neuen Zollschuldrecht des UZK deutlich reduzieren.

Es ist damit insgesamt auf weniger streitige Fälle zwischen Wirtschaft und Verwaltung zu hoffen, was auch die Zollverwaltungen in diesem Bereich entlasten dürfte. Allerdings bleibt abzuwarten, welche neuen rechtlich relevanten Konstellationen und Probleme sich in der Praxis und bei der Anwendung der zollschuldrechtlichen Vorschriften zeigen werden.

III. Folgen für den Warenverkehr in und mit der EU

„Ein modernes Zollrecht sollte die Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft im globalen Wettbewerb nach Möglichkeit unterstützen und nicht ungebührlich behindern.“¹⁷⁰¹ Dieser Forderung, welche bereits zu Beginn der Neugestaltung des europäischen Zollrechts geäußert wurde, kommen die zollschuldrechtlichen Entstehungs- und Erlöschensstatbestände überwiegend nach.

Die Folgen des neugestalteten Zollschuldrechts des UZK für den Warenverkehr innerhalb und mit der EU sind insgesamt als positiv zu bewerten. Durch die grundlegende Überarbeitung alter Vorschriften, das Einfügen neuer Vorschriften

1698 So auch *Müller-Eiselt* in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 77 UZK, Rn. 3 [Stand: Juli 2015].

1699 So z.B. im Fall des Art. 124 Abs. 1 Buchst. h UZK i.V.m. Art. 103 Buchst. b UZK-DelVO.

1700 Vgl. Art. 124 Abs. 1 Buchst. d-f UZK.

1701 *Heher/Fuchs*, AW-Prax 2004, 17 (17).

und die Anpassung an die Bedürfnisse von Wirtschaftsbeteiligten und Zollverwaltungen wird das Funktionieren des Binnenmarktes der EU weiter verbessert. Auch die weiter voranschreitende Harmonisierung von Vorschriften, die bisher dem nationalen Recht überlassen wurden, trägt hierzu bei.¹⁷⁰² Reibungslosere Abläufe des Warenverkehrs innerhalb und mit der EU werden so gewährleistet.

Es lässt sich schlussfolgern, dass der UZK die Gegebenheiten des Wirtschaftslebens in seinen zollschuldrechtlichen Vorschriften insgesamt besser berücksichtigt als noch seine Vorgänger. Ein wirtschaftsliberaleres und anwenderfreundlicheres Zollschuldrecht der EU dürfte sich somit auch positiv auf den Warenverkehr innerhalb und mit der EU und dessen Abläufe auswirken.

IV. Zwischenergebnis

Die zollschuldrechtlichen Regelungen des UZK haben sowohl für die zollrechtliche Praxis als auch für die am Zollprozess Beteiligten deutliche Auswirkungen und bringen Veränderungen mit sich. Sie sind dabei wirtschaftsfreundlich und anwenderorientiert. Insgesamt gewährleisten die Regelungen einen Ausgleich zwischen den Interessen der Wirtschaftsbeteiligten und den finanziellen Interessen der Union.¹⁷⁰³ Dieser kann im Vergleich zu den zollschuldrechtlichen Vorgängerregelungen zudem als adäquater und besser eingestuft werden, was sich insbesondere in Form der Entstehungs- und Erlöschenstatbestände zeigt, die den Belangen der Beteiligten Rechnung tragen. Die nach dem ZK immer wieder kritisierte formale Strenge der zollschuldrechtlichen Vorschriften, welche in der Vergangenheit durch eine vermehrte Anwendung der Erlass- und Erstattungsvorschriften kompensiert werden sollte, wurde mit dem UZK deutlich abgemildert und schafft damit Vorteile für Wirtschaft und Verwaltung.

Handhabung und Anwendung der zollschuldrechtlichen Vorschriften sind überdies als wirtschafts(zoll)freundlicher einzustufen, was gleichsam Vorteile und Entlastung auf Seiten von Wirtschaft und Zoll mit sich bringt. Insbesondere die zollschuldrechtlichen Erlöschenstatbestände des UZK geben sowohl den Wirtschaftsbeteiligten als auch den Zollbehörden nunmehr einen größeren Gestaltungsspielraum bei der Beseitigung von Zollschulden. Oft kann ein Erlöschen sogar proaktiv herbeigeführt werden, indem die Ware aus dem Wirtschaftskreislauf entfernt oder erhebliche Auswirkungen der Verfehlungen verhindert werden.¹⁷⁰⁴ Ebenfalls profitiert der Warenverkehr in und mit der EU durch die Neugestaltung des Zollschuldrechts.

¹⁷⁰² *Lux*, ZfZ 2014, 243 (244).

¹⁷⁰³ So auch *Lux*, ZfZ 2014, 243 (244).

¹⁷⁰⁴ Vgl. etwa Art. 124 Abs. 1 Buchst. f und k UZK oder Art. 103 Buchst. e UZK-DelVO.

D. Perspektiven und Ansätze zur Neuregelung oder Verbesserung

Auch wenn der Gedanke des Wirtschaftszolls, wie dargelegt und ermittelt, im UZK wieder mehr Anklang findet und der Eindruck entsteht, dass der Verordnungsgeber seine Rechtstechnik nach dieser zolltheoretischen Auffassung ausrichtet, so stellt der Gedanke nach wie vor kein primärrechtlich verankertes Gebot oder etwa einen Auslegungsgrundsatz im europäischen Zollrecht dar. Ein deutlicheres Bekenntnis zum Wirtschaftszoll im Allgemeinen, wie es *Lamp* bereits forderte,¹⁷⁰⁵ wäre insgesamt wünschenswert. Dies würde zusätzliche Klarheit bei der Auslegung des Unionzollrechts schaffen und im Ergebnis zur Rechtssicherheit beitragen. Wünschenswert wäre es deshalb den Gedanken des Wirtschaftszolls, wie schon bei der Einführung des ZK vorgesehen, in die Erwägungsgründe der Verordnung aufzunehmen. Damit würde sich der Verordnungsgeber auch von der umstrittenen Rechtsprechung des EuGH distanzieren und auf diesem Gebiet Klarheit schaffen.

Ein Formulierungsvorschlag für einen solchen Erwägungsgrund in deutscher und englischer Sprache könnte folgendermaßen lauten:

Das Europäische Zollrecht folgt wirtschaftszollrechtlichen Grundsätzen. Das bedeutet, dass vor allem im Rahmen der zollschuldrechtlichen Regelungen der Eingang von Waren in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebietes der Union als entscheidendes Kriterium anzusehen ist. Zollschulden dürfen keinen Sanktionscharakter haben.

The European Customs Law follows the economic theory of customs according to which customs are levied for economic reasons. This means that especially in the context of the customs debt rules the entry of goods into the economic circuit of the customs territory of the European Union is the decisive criteria. Customs debts must not have a punitive character.

Darüber hinaus wäre es ebenfalls denkbar und sehr zu begrüßen den Wirtschaftszollgedanken auf internationaler Ebene zu etablieren. Denn auch in diesem Bereich ist den zollrechtlichen Regelungen – wie die vorangegangene Analyse der Kyoto-Konvention von 1973 der WCO gezeigt hat – dieser Gedanke immanent. Denkbar wäre eine solche Etablierung im Rahmen der bereits anlaufenden Überarbeitungen der Revidierten Kyoto-Konvention von 1999.¹⁷⁰⁶ Hierdurch würde

1705 *Lamp*, 1917, S. 71.

1706 Vgl. zum Mandat und den allgemeinen Zielen der Arbeitsgruppe die Website der WCO unter: http://www.wcoomd.org/en/about-us/wco-working-bodies/procedures_and_facilitation/wg_comprehensive_review_rkc.aspx [Stand: 30.6.2019].

dem Wirtschaftszollgedanken gleichsam eine höhere Reichweite und Verbindlichkeit zukommen und sein Prinzip würde eine leitende Maxime bei der Beurteilung und Auslegung von zoll(schuld)rechtlichen Vorschriften weltweit erlangen. Damit wäre schließlich auch eine ausdrückliche Nennung oder Etablierung in den europäischen zollrechtlichen Vorschriften nicht mehr zwingend notwendig.

E. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass der UZK als deutliches Bekenntnis zum Wirtschaftszollgedanken zu werten ist. Die Vereinbarkeit der liberalen zollschuldrechtlichen Strukturen des UZK mit dem Wirtschaftszollgedanken ist insgesamt zu bejahen. Mit Blick auf die bereits herausgestellten Wesensmerkmale des Wirtschaftszollrechts¹⁷⁰⁷ ist festzustellen, dass sich der UZK mit diesen überwiegend im Einklang befindet. Die Neufassung der zollschuldrechtlichen Entstehungs- und Erlöschenstatbestände hat dabei auch nachhaltige Auswirkungen auf die unionale Rechtsprechung und die zollrechtliche Praxis. Speziell die Regelung des Art. 124 UZK führt zu Veränderungen auf Seiten von Wirtschaft, Zoll und Rechtsprechung.

Weiterhin ist die Abkehr vom Gedanken der Zollschuld als Sanktion bei Unregelmäßigkeiten besonders hervorzuheben. Sie stellt ein wesentliches Element des Bekenntnisses zum Wirtschaftszoll dar. Damit erfolgt zugleich eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung des EuGH, die im Hinblick auf die Sanktionenproblematik der Zollschuld künftig anders ausfallen muss. Denn der Ordnungsgeber hat mit Inhalt und Regelungssystematik der zollschuldrechtlichen Vorschriften dem Gedanken des Wirtschaftszolls wieder zu einer stärkeren Geltung verholfen.¹⁷⁰⁸

Allerdings kommt es nicht zu einer vollständigen Entschärfung aller vormaligen Probleme.¹⁷⁰⁹ Denn nach wie vor sind Grenzen oder Widersprüchlichkeiten im Hinblick auf die Vereinbarkeit der Normen mit dieser zollrechtlichen Theorie zu verzeichnen. Stellenweise wären deshalb Nachbesserungen wünschenswert, um dem Gedanken des Wirtschaftszolls, der die Rechtfertigung für die Zollerhebung des modernen europäischen Zollrechts darstellt, durchgängig und unstreitig zu

1707 Siehe Gliederungspunkt A. V. des 3. Teils dieser Arbeit.

1708 *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1004; *Witte* in: Witte, UZK, 2018, Vor Art. 77 UZK, Rn. 5.

1709 In diesem Sinne auch *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der Europäischen Union, 2018, Rn. A 1004.

5. Teil: Entstehungs- und Erlöschenstatbestände: Bewertung, Auswirkungen etc.

festigen. Für eine vollumfängliche und unumstößliche Etablierung wäre es wünschenswert die Theorie, die der Zollerhebung und den zollrechtlichen Vorschriften ohnehin seit langer Zeit immanent ist, in einem Erwägungsgrund zum UZK festzuschreiben. Durch eine Etablierung dieses Gedankens auf internationaler Ebene, etwa im Rahmen der WCO, könnte dieser Schritt sogar ausgelassen werden.

6. Teil: Zusammenfassendes Endergebnis

A. Schlussfolgerungen

Im Rahmen dieser Arbeit hat sich gezeigt, dass das Konzept des Wirtschaftszolls bereits eine längere Tradition aufweist, die vor allem mit der Entwicklung und Etablierung von Zollverfahren und mit der Abkehr vom Passier- und Grenzzollsystem begann. Es hat dabei sowohl auf nationaler und europäischer als auch auf internationaler Ebene Anklang gefunden. Die Immanenz dieses Prinzips war und ist, trotz Kontroversen, im europäischen Zollrecht angelegt und prägt dieses seit seinen Anfängen. Auch die Rechtsprechung des EuGH bestätigt dies in Teilen, wengleich sie den zolltheoretischen Gedanken an sich bisher eher ablehnte. Ein Beitrag des EuGH zur Harmonisierung des Zollsschuldrechts bleibt in dieser Hinsicht bis heute leider aus.

Das Unionszollrecht bekennt sich nicht ausdrücklich zum Gedanken des Wirtschaftszolls. Eine Definition dieses zolltheoretischen Konzepts und dessen Festschreibung in den Erwägungsgründen der Verordnung wären zwar wünschenswert, wenn auch wohl zu utopisch. Es ist jedoch auch nicht zwingend notwendig den Wirtschaftszoll ausdrücklich in den Verordnungstext aufzunehmen, ist er doch den zollrechtlichen Vorschriften der Union seit jeher immanent. Ein Gesetz oder eine Verordnung, die in allen Facetten mit dem Gedanken des Wirtschaftszolls vereinbar ist und diesen in Reinform abbildet, wird sich ohnehin nur schwer realisieren lassen. Denn die rechtliche Regelungssystematik stößt, bedingt durch die Komplexität in der Praxis und neu auftauchende Einzelfallproblematiken, immer wieder an ihre Grenzen. Infolgedessen muss stetig nachgebessert werden. Dies ist gerade auf Unionsebene kein einfaches Unterfangen und nicht ad hoc zu verwirklichen. Vielmehr bedarf es großer zeitlicher Ressourcen sowie der Absprache und Einigung der Mitgliedstaaten.

Dennoch hat der Ordnungsgeber mit Erlass des UZK gezeigt, dass er dem Prinzip des Wirtschaftszolls wieder mehr Bedeutung beimisst, indem er wesentliche zollschuldrechtliche Probleme in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Praxis aufgelöst hat. Das europäische Zollsschuldrecht ist dadurch bedeutend wirtschafts(zoll)freundlicher und liberaler geworden. Dem Wirtschaftszollgedanken wurde somit Rechnung getragen. Allerdings haben die vorliegenden Ausführungen auch gezeigt, dass nicht alle vormaligen Stolpersteine aus dem ZK-Recht beseitigt wurden. Stellenweise, vor allem durch die in den zollschuldrechtlichen

Vorschriften angelegten subjektiven Elemente, ist auch im UZK noch ein Widerspruch zum Wirtschaftszollrecht festzustellen, welcher anders und besser gelöst werden könnte.

B. Ausblick

Es wird in Zukunft zu sehen sein, welche (neuen) Probleme im Zollschuldrecht des UZK in der Praxis aufkommen und wie der EuGH in seiner Rechtsprechung auf solche reagieren wird. In naher Zukunft werden sicherlich die ersten Rechtsachen vor dem Gerichtshof verhandelt werden. Wie der EuGH dann beispielsweise mit dem Begriff des Täuschungsversuchs oder mit der Diskrepanz, die sich zwischen Zoll und Umsatzsteuer im Hinblick auf das Wirtschaftszollverständnis ergeben hat, umgeht, bleibt abzuwarten.

Festzuhalten ist in jedem Fall, dass das Thema Wirtschaftszoll und wirtschafts(zoll)freundliche Gesetzgebung auch weiterhin ein Thema im Rahmen der europäischen zollrechtlichen Vorschriften bleiben wird. Der alte Konflikt zwischen fiskalischen und wirtschaftlichen Motiven bei der Erhebung des Zolls und der Zollschuldentstehung besteht in Ansätzen weiter sowie auch die Frage hinsichtlich der Rolle des Zolls als Sanktion. Dabei werden auch weiterhin immer die Interessen der Europäischen Union und jene der Wirtschaftsbeteiligten abzuwägen und in ein Gleichgewicht zu bringen sein.