Verbrauchsteuerrecht

Bongartz / Schröer-Schallenberg

4., völlig neu bearbeitete Auflage 2023
ISBN 978-3-406-80650-6
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.
beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

zelfall zu treffenden – Entscheidung, zeigt sich die Problematik der Bestimmung. Die für eine Steuerentstehung grundsätzlich erforderliche **Bestimmtheit** der Tatbestandsmerkmale, wird verwässert. Es wird sich zeigen, welche Anforderungen an das Merkmal (Steuer noch nicht im Steuergebiet erhoben) gestellt werden, die einer gerichtlichen Überprüfung Stand halten werden.

Im Falle einer Steuerentstehung wird derjenige **Steuerschuldner,** der die Ware in Besitz hält, vgl. z. B. § 26a Abs. 3 Nr. 5 AlkStG. Der Steuerschuldner hat unverzüglich eine Steueranmeldung abzugeben und die Steuer ist sofort fällig, vgl. z. B. § 26b Abs. 4 S. 1, 2 AlkStG. **E 86**

Beispiele:

1. Der Zoll findet bei einer Kontrolle in einer Halle im Steuergebiet eine große Anzahl von Spirituosen vor. Als Eigentümer der Halle wird E ermittelt. E kann keine Nachweise darüber führen, woher der Alkohol stammt. Weitere Ermittlungen führen zu keinem Ergebnis. Insbesondere scheint eine steuerliche Erfassung des Alkohols nicht erfolgt zu sein. Die Alkoholsteuer könnte gem. § 26a Abs. 1 Nr. 5 Alt. 2 AlkStG durch das Inbesitzhalten im Steuergebiet entstanden sein.

2. H betreibt seit längerem Handel mit Substituten für Tabakwaren. Er hat sich bereits vor dem 1.7.2022 (Zeitpunkt der Besteuerung der Substitute) einen großen Vorrat beschafft. In der Folgezeit konnte er den gesamten Bestand nicht verkaufen. Die eingeräumte „Abverkaufsfrist" für Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr befinden, ist mit Ablauf des 13.2.2023 abgelaufen. Ab diesem Zeitpunkt tritt der Auffangtatbestand des § 23f Abs. 4 Alt. 2 TabStG in Kraft. Alle die Bestände, die bis zu diesem Zeitpunkt nicht versteuert sind, müssen nunmehr versteuert werden.

III. Steuerentstehung durch Einfuhr

Schrifttum: *Bongartz,* Die neue Systemrichtlinie, ZfZ 2020, 218; *Middendorp,* Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren – Eine steuerrechtliche Betrachtung der alten und neuen Rechtslage, ZfZ 2011, 1; *Middendorp,* Auswirkungen des UZK auf das Verbrauchsteuerrecht, Der Unionszollkodex 2017 (Tagungsband des 28. Europäischen Zollrechtstags), 33; *Middendorp/Schröer-Schallenberg,* Bedeutung und Auswirkungen des Zollrechts für das Verbrauchsteuerrecht unter Berücksichtigung des Unionszollkodex, ZfZ 2016, 86 f.; *Middendorp/Schröer-Schallenberg,* Die grundlegenden Neuerungen im Verbrauchsteuerrecht nach dem 7. VStÄndG, dazu ergangene Verordnungen sowie sonstige Gesetzesänderungen, BDZ-Magazin 2022, F13, F14; *Middendorp/Schröer-Schallenberg,* Grundlagen und Inhalte zum 8. VStÄndG-Entwurf, ZfZ 2022, 258; *Soyk,* Die verbrauchsteuerrechtlichen Änderungen durch das Siebte Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen, ZfZ 2021, 98.

Neben den Warenverkehren mit anderen Mitgliedstaaten sind nicht nur aus fiskalischer Sicht auch die Warenverkehre mit Drittländern und Drittgebieten von Bedeutung. Dies ist die einzige Warenbewegung, die zugleich auch für die Einfuhrumsatzsteuer und die Zollabgaben von Bedeutung ist. Dementsprechend sind im Zusammenhang mit einer Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren **verschiedene Rechtsgebiete** tangiert. Bis zum Inkrafttreten der Systemrichtlinie 2008/118/EG und den Regelungen des 4. VerbrauchsteueränderungsG[135] konnten die Regelungen, die die Verzahnung und das Mit- oder Nebeneinander dieser verschiedenen Rechtsgebiete betrafen, nicht als gelungen bezeichnet werden. So war nicht immer eindeutig, nach welchen Regelungen ein Hinausschieben der Abgabenlast eintrat oder möglich war oder umgekehrt, auf Grund welcher Rechtsgrundlage diese zu fordern war.[136] Die damaligen Neuerungen im Verbrauchsteuerrecht haben die Abgrenzung **E 87**

[135] 4. VStÄndG v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870.

[136] Vgl. zur Problematik der Verzahnung von Zoll- und Verbrauchsteuerrecht nach der Systemrichtlinie 92/12/EWG: *Böhne/Rüter,* Warenverkehr mit den Kanarischen Inseln, AW-Prax 2002, 63; *Bollmann,* Steueraussetzung und Steueraussetzungsverfahren vor dem Hintergrund des Zoll- und Umsatzsteuerrechts, AW-Prax 2001, 388; *Bongartz,* Überführung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in ein Zollverfahren, ZfZ 1998, 182; *Bongartz,* Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Wa-

zwischen dem Zoll- und dem Verbrauchsteuerrecht (vgl. Rz. C 32ff.) erheblich klarer ausgestaltet.[137] Diese grundsätzliche Systematik ist im Zuge der Umsetzung der Vorgaben der neuen Systemrichtlinie (EU) 2020/2623 beibehalten worden. Durch diese wurden die verbrauchsteuerrechtlichen Einfuhrregelungen vom „alten" Zollkodex (ZK)[138] auf den bereits zum 1.5.2016 in Kraft getretenen Zollkodex der Union (UZK)[139] umgestellt. Die Umsetzung in das nationale Verbrauchsteuerrecht erfolgte dann durch das 7. sowie das 8. VerbrauchsteueränderungsG.[140]

1. Unionsrechtliche Vorgaben

E 88 Wird eine verbrauchsteuerpflichtige Ware aus einem Drittland oder Drittgebiet in das Gebiet der Union verbracht, so entsteht die Steuer mit der Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr durch die Einfuhr (s. Art. 6 Abs. 2, Abs. 3 Buchst. d RL (EU) 2020/262). Die Begriffe „Drittland" und „Drittgebiet" sind in der Systemrichtlinie definiert und wurden deckungsgleich in den nationalen Verbrauchsteuergesetzen umgesetzt.[141] **Drittländer** sind nach Art. 3 Nr. 5 RL (EU) 2020/262 alle Staaten oder Gebiete, auf die die EU-Verträge *keine* Anwendung finden. **Drittgebiete** hingegen sind die Gebiete nach Art. 3 Nr. 4 RL (EU) 2020/262. Diese Vorschrift wiederum verweist auf Art. 4 Abs. 2 und 3 RL (EU) 2020/262. Als Drittgebiete bezeichnet man diejenigen Gebiete, die zum Staatsgebiet eines Mitgliedstaates der EU, aber nicht zum EU-Verbrauchsteuergebiet oder zum Zollgebiet der Union gehören.[142] Drittgebiete, die weder zum Zollgebiet noch zum EU-Verbrauchsteuergebiet gehören, wurden im nationalen Verbrauchsteuerrecht vor dem Inkrafttreten des 7. sowie des 8. VerbrauchsteueränderungsG als „Drittländer" definiert. Damit hatte der nationale Gesetzgeber die Vorgaben der RL 2008/118/EG nicht exakt umgesetzt, woraus aber keine Umsetzungsdefizite resultierten, da die Differenzierung zwischen Drittländern und Drittgebieten selbst keine steuerschuldrechtlichen Auswirkungen hat.[143]

E 89 Durch die neue Systemrichtlinie hat sich die **Definition** der Einfuhr geändert: Zum einen bezieht sich die Definition in Art. 4 Nr. 7 RL (EU) 2020/262 jetzt auf

DIE FACHBUCHHANDLUNG

ren in Zollverfahren, in *Henke,* Beförderungen – Präferenzen – Trade Facilitation, S. 75f.; *Henke,* Verzahnung und Nebeneinander von Zoll- und Steuerrecht, in EFA, 5 Jahre Binnenmarkt – Eine Zwischenbilanz, S. 92; *Schrömbges,* Zollverfahren als Steueraussetzungsverfahren, AW-Prax 2001, 217.

[137] S. dazu im Einzelnen *Bongartz* in der Vorauflage, Rz. E 89ff; vgl. auch Gegenüberstellung der Einfuhrregelungen der Richtlinien 92/12/EWG und 2008/118/EG bei *Middendorp,* ZfZ 2011, 1f.

[138] Verordnung 2913/92/EWG v. 12.10.1992, ABl. EG Nr. L 302, 1.

[139] Verordnung (EU) Nr. 952/2013 v. 9.10.2013, ABl. EU Nr. L 269, 1; s. zur Anwendung zollrechtlicher Vorschriften bei der Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren nach Außerkrafttreten des ZK *Middendorp/Schröer-Schallenberg,* ZfZ 2016, 86ff. sowie *Middendorp,* Auswirkungen des UZK auf das Verbrauchsteuerrecht in EFA, Der Unionszollkodex, 33.

[140] 7. VStÄndG v. 30.3.2021, BGBl. I 2021, 607, 8. VStÄndG v. 24.10.2022, BGBl. I 2022, 1838.

[141] § 4 Nrn. 6 und 7 TabStG; § 3 Nrn. 6 und 7 AlkStG; § 3 Nrn. 6 und 7 SchaumwZwStG; § 3 Nrn. 6 und 7 BierStG; § 4 Nrn. 6 und 7 KaffeeStG; § 1a S. 1 Nrn. 6 und 7 EnergieStG.

[142] Drittgebiete nach Art. 4 Abs. 2 RL (EU) 2020/262 iVm Art. 349 und Art. 355 Abs. 1 AEUV sind die spanischen Kanarischen Inseln, die finnischen Ålandinseln sowie die französischen Überseegebiete Guadeloupe, Martinique, Saint Martin (französische Antillen), Mayotte, Réunion und Französisch-Guayana. Sie gehören zum Zollgebiet der Union, aber nicht zum EU-Verbrauchsteuergebiet. Drittgebiete nach Art. 4 Abs. 3 RL (EU) 2020/262 hingegen gehören weder zum Zollgebiet der Union noch zum EU-Verbrauchsteuergebiet. Es handelt sich um die Insel Helgoland, Büsingen, die spanischen Exklaven Ceuta und Melilla sowie Livigno in Italien. Der Verweis auf Art. 355 Abs. 3 AEUV bezog sich bis zum Brexit auf die britische Kronkolonie Gibraltar.

[143] S. *Bongartz* in der Voraufl., Rz. B 14, C 38 und E 88; *Middendorp/Schröer-Schallenberg,* BDZ-Magazin 2022, F 13, F 15.

den bereits zum 1.5.2016 in Kraft getretenen UZK und nicht mehr auf den „alten" Zollkodex (ZK). Auf die Tatbestandsvoraussetzung des „zollrechtlichen Nichterhebungsverfahrens" kommt es daher nicht mehr an.[144] Zudem ist von dem Begriff der Einfuhr nur noch die **rechtmäßige Einfuhr** erfasst. Wird die verbrauchsteuerpflichtige Ware unmittelbar bei ihrer Einfuhr in ein Verfahren der Steueraussetzung überführt, so entsteht die Steuer nach den unionsrechtlichen Vorschriften nicht. Neben der (rechtmäßigen) Einfuhr kann eine Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr und damit eine Entstehung der Steuer nach Art. 6 Abs. 2, Abs. 3 Buchst. d RL (EU) 2020/262 nunmehr auch durch den **unrechtmäßigen Eingang** einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware erfolgen. Definiert ist der unrechtmäßige Eingang in Art. 4 Nr. 8 RL (EU) 2020/262. Dieser führt nur dann nicht zur Steuerentstehung, wenn die Einfuhrzollschuld gem. Art. 124 Abs. 1 Buchst. e, f, g oder k UZK erlischt.

2. Steuerentstehung

Der nationale Gesetzgeber hat sich bei der Umsetzung der RL (EU) 2020/262 eng an die unionsrechtlichen Vorgaben gehalten. Die Steuer entsteht vorbehaltlich der Ausnahmetatbestände mit der Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr durch die Einfuhr oder den unrechtmäßigen Eingang. In den Abschnitten der jeweiligen Verbrauchsteuergesetze zur Einfuhr und zum unrechtmäßigen Eingang aus Drittländern und Drittgebieten findet sich nunmehr nur noch der entsprechende Steuerentstehungstatbestand.[145] Da es auf den Begriff des zollrechtlichen Nichterhebungsverfahrens nicht mehr ankommt, wurden die Regelung zu seiner Definition sowie die Verweisung auf die zollrechtlichen Vorschriften im Fall von Unregelmäßigkeiten gestrichen.[146] Die Vorschriften zur Definition der Begriffe „Einfuhr" und „unrechtmäßiger Eingang" finden sich jetzt systematisch korrekt in den Begriffsbestimmungen.[147] **E 90**

a) Einfuhr

Eine Einfuhr einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware liegt dann vor, wenn diese gem. Art. 201 UZK zum zollrechtlich freien Verkehr im Steuergebiet überlassen wird.[148] Durch die **Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr** erhält eine Nichtunionsware den Status einer Unionsware und steht damit den inländischen Waren gleich. Handelt es sich um eine einfuhrabgabenpflichtige Ware, so entsteht gem. Art. 77 Abs. 1 Buchst. a UZK die Zollschuld. Mit der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr endet die zollamtliche Überwachung, die mit dem Eingang der Nichtunionsware in das Zollgebiet der Union begonnen hat (s. Art. 134 Abs. 1 UZK).[149] Wird eine verbrauchsteuerpflichtige Nichtunionsware im Steuergebiet nach Art. 201 UZK zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen, so wird sie damit zur Unionsware und steht nicht mehr unter zollamtlicher Überwachung. In verbrauchsteuerrechtlicher Hinsicht wird sie dadurch eingeführt und gleichzeitig in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt. Ist kein Ausnahmetatbestand anwendbar (s. Rz. E 96 ff.), entsteht dadurch die Steuer. **E 91**

[144] S. dazu *Bongartz* in der Voraufl., Rz. E 93 ff.

[145] § 21 Abs. 1 S. 1 TabStG; § 22 Abs. 1 S. 1 AlkStG; § 18 Abs. 1 S. 1 SchaumwZwStG; § 18 Abs. 1 S. 1 BierStG; § 15 Abs. 1 S. 1 KaffeeStG; § 19b Abs. 1 S. 1 EnergieStG.

[146] S. z. B. § 16 Abs. 2 und § 17 BierStG a. F.

[147] S. z. B. § 3 Nrn. 9 und 10 BierStG.

[148] § 4 Nr. 9 TabStG; § 3 Nr. 9 AlkStG; § 3 Nr. 9 SchaumwZwStG; § 3 Nr. 9 BierStG; § 4 Nr. 9 KaffeeStG; § 1a S. 1 Nr. 9 EnergieStG.

[149] *Schulmeister* in *Witte*, UZK, 8. Aufl. 2022, Art. 201 Rz. 2.

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

E 92 Durch diese Definition der Einfuhr wird eine **klare Abgrenzung** zwischen der Anwendung der zollrechtlichen und der verbrauchsteuerrechtlichen Regelungen erreicht. Solange die verbrauchsteuerpflichtigen Waren sich unter zollamtlicher Überwachung befinden, ist der Anwendungsbereich der Verbrauchsteuergesetze noch gar nicht tangiert. Erst wenn diese endet, beginnt die „verbrauchsteuerrechtliche Existenz" der Ware, und die steuerschuldrechtlichen Regelungen des jeweiligen Verbrauchsteuergesetzes sind anwendbar. Dies bringt auch Art. 6 Abs. 1 RL (EU) 2020/262 zum Ausdruck, der bestimmt, dass Waren erst mit ihrer Herstellung innerhalb oder mit ihrer Einfuhr in das Gebiet der Union verbrauchsteuerpflichtig werden. Ein Nebeneinander von zoll- und verbrauchsteuerrechtlichen Regelungen ist damit grundsätzlich ausgeschlossen, womit es nicht zu unerwünschten Konkurrenzsituationen kommen kann. Insoweit ist jedoch zu beachten, dass eine Einfuhr – anders als der Sprachgebrauch es suggeriert – erst dann gegeben ist, wenn die verbrauchsteuerpflichtige Ware zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen wird. Zu diesem Zeitpunkt kann sie sich schon lange Zeit im Steuergebiet befinden (z. B. in einem Zolllagerverfahren oder im Verfahren der aktiven Veredelung), was jedoch verbrauchsteuerrechtlich (noch) nicht von Interesse ist.[150]

Beispiel:
F führt aus Drittländern Feinschnitt in das Steuergebiet ein. Ihm ist vom zuständigen Hauptzollamt bewilligt worden, diesen im Rahmen einer aktiven Veredelung zu seiner Produktionsstätte nach Bremen zu befördern, wo er aus dem Feinschnitt Fertigzigaretten produziert. Die fertigen Zigaretten werden in einem Versandverfahren zu einem Zolllager in Rotterdam verbracht. Bei dem Feinschnitt handelt es sich um Rauchtabak und damit um einen Steuergegenstand gem. § 1 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 3 iVm Abs. 5 TabStG. Dieser könnte durch eine Einfuhr in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sein mit der Folge der Steuerentstehung gem. § 21 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 TabStG. Es liegt jedoch nach § 4 Nr. 9 TabStG keine Einfuhr vor, da der Feinschnitt nicht nach Art. 201 UZK zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen wurde.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

E 93 Die Definition der Einfuhr gilt **sinngemäß** für den **Eingang** von verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus einem der in Art. 4 Abs. 2 RL (EU) 2020/262 aufgeführten Drittgebiete in das Steuergebiet. Damit wird die fehlende Deckungsgleichheit zwischen dem Zollgebiet und dem Verbrauchsteuergebiet der Union berücksichtigt. Die in Art. 4 Abs. 2 RL (EU) 2020/262 genannten Gebiete gehören zwar zum Zollgebiet, nicht jedoch zum Verbrauchsteuergebiet der Union. Waren aus diesen Gebieten sind bereits Unionswaren, ein Statuswechsel im Rahmen der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr gem. Art. 201 UZK ist daher in zollrechtlicher Hinsicht nicht erforderlich. In verbrauchsteuerrechtlicher Hinsicht jedoch handelt es sich um Nichtunionswaren. Insoweit ist es konsequent, die zollrechtlichen Regelungen in diesem Fall sinngemäß anzuwenden. Um den Unterschied zur Einfuhr und auch zum unrechtmäßigen Eingang deutlich zu machen, verwenden sowohl die neue Systemrichtlinie als auch die neuen nationalen Regelungen in diesen Fällen den Begriff des „Eingangs".[151]

Beispiel:
Bei einem Zwischenerzeugnis von den Kanarischen Inseln, einem Drittgebiet gem. § 29 Abs. 3, § 3 Nr. 6 SchaumwZwStG iVm Art. 3 Nr. 4, Art. 4 Abs. 2 Buchst. a RL (EU) 2020/262, handelt es sich zollrechtlich gesehen um eine Unionsware, in verbrauchsteuerrechtlicher Hinsicht jedoch um eine Nichtunionsware. Das Zwischenerzeugnis muss daher beim Eingang in das Steuergebiet nach Abgabe einer entsprechenden Zollanmeldung in sinngemäßer Anwendung des Art. 201 UZK zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen werden. Erst dann ist es gem. § 29 Abs. 3, § 3 Nr. 9 SchaumwZwStG eingeführt. Die Steuer entsteht gem. § 29 Abs. 3, § 18 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 SchaumwZwStG,

[150] *Middendorp,* ZfZ 2011, 1, 6.
[151] Art. 2 Abs. 1 RL (EU) 2020/262 sowie z. B. § 3 Nrn. 9 und 10 BierStG.

wenn sich kein Verfahren der Steueraussetzung oder eine Steuerbefreiung anschließt (s. § 29 Abs. 3, § 18 Abs. 1 S. 2 Nrn. 1 und 2 SchaumwZwStG).

b) Unrechtmäßiger Eingang

Handelt es sich nicht um eine „rechtmäßige" Einfuhr im Rahmen eines ordnungsgemäßen Verfahrensablaufs, so entsteht die jeweilige Verbrauchsteuer zum Zeitpunkt der Überführung einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr durch den unrechtmäßigen Eingang. Ein solcher **unrechtmäßiger Eingang** liegt dann vor, wenn für eine verbrauchsteuerpflichtige Ware, die nicht gem. Art. 201 UZK in den zollrechtlich freien Verkehr überführt worden ist, nach Art. 79 Abs. 1 UZK im Steuergebiet eine Einfuhrzollschuld entstanden ist oder entstanden wäre, sofern sie zollpflichtig gewesen wäre.[152] Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK regelt die Entstehung der Zollschuld wegen Pflichtverletzungen im Zusammenhang mit Nichtunionswaren.[153] Vielfältige Verstöße werden dabei unter dieser Norm zusammengefasst: Neben dem Einfuhrschmuggel (Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Alt. 1 UZK) werden das Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung (Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Alt. 2 UZK) sowie sonstige Pflichtverletzungen aus der vorübergehenden Verwahrung und aus den Zollverfahren (Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Alt. 3 UZK) erfasst. Von geringerer verbrauchsteuerrechtlicher Relevanz dürften die Pflichtverletzungen nach Art. 79 Abs. 1 Buchst. b und c UZK sein, auf die die Definition des unrechtmäßigen Eingangs ebenfalls verweist.[154] Im Ergebnis kann man feststellen, dass von der Definition des unrechtmäßigen Eingangs zum einen verbrauchsteuerpflichtige Waren erfasst werden, die unter Umgehung der zollrechtlichen Formalitäten in das Zollgebiet der Union verbracht werden. Zum anderen kann es sich um verbrauchsteuerpflichtige Waren handeln, die sich dort zunächst ordnungsgemäß befinden, dann aber der zollamtlichen Überwachung entzogen werden oder bei denen sonstige Pflichtverletzungen begangen werden. **E 94**

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Beispiele:

1. Zigaretten aus China werden nach ihrer Ankunft im Hamburger Hafen ohne vorherige Gestellung in einem Lkw versteckt. Bei einer Fahrzeugkontrolle werden die Zigaretten gefunden, beschlagnahmt und später eingezogen. Für die Zigaretten ist durch die Verletzung der Gestellungspflicht (Art. 139 UZK) die Zollschuld gem. Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Alt. 1 UZK entstanden. In verbrauchsteuerrechtlicher Hinsicht handelt es sich um einen unrechtmäßigen Eingang gem. § 4 Nr. 10 TabStG. Gem. § 21 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 TabStG entsteht die Steuer, wenn kein Erlöschenstatbestand nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. e, f, g oder k UZK anwendbar ist (s. § 21 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 TabStG, dazu Rz. E 99).
2. Bier aus den USA wird zum Zolllagerverfahren überlassen und im Zolllager ohne Bewilligung der Zollstellen verbraucht. Mangels Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr gem. Art. 201 UZK liegt in verbrauchsteuerrechtlicher Hinsicht keine Einfuhr vor. Es handelt sich jedoch um einen unrechtmäßigen Eingang gem. § 3 Nr. 10 BierStG, denn die Zollschuld ist gem. Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Alt. 2 UZK durch das Entziehen der Nichtunionsware „Bier" aus der zollamtlichen Überwachung entstanden. Gem. § 18 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 BierStG entsteht die Steuer, wenn kein Erlöschenstatbestand nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. e, f, g oder k UZK anwendbar ist (s. § 18 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 BierStG, dazu Rz. E 97 ff.).

Wie im Fall der Einfuhr gilt die Definition des unrechtmäßigen Eingangs **sinngemäß** für den **Eingang** von verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus einem der in Art. 4 Abs. 2 RL (EU) 2020/262 aufgeführten Drittgebiete in das Steuergebiet (s. Rz. E 93). Diesbezüglich unterscheiden weder die unionsrechtlichen noch die nationalen Regelungen zwischen einem rechtmäßigen und einem unrechtmäßigen **E 95**

[152] § 4 Nr. 10 TabStG; § 3 Nr. 10 AlkStG; § 3 Nr. 10 SchaumwZwStG; § 3 Nr. 10 BierStG; § 4 Nr. 10 KaffeeStG; § 1a S. 1 Nr. 10 EnergieStG.

[153] S. *Witte* in *Witte,* UZK, 8. Aufl. 2022, Art. 79 Rz. 6 ff.

[154] S. dazu *Witte* in *Witte,* UZK, 8. Aufl. 2022, Art. 79 Rz. 187 ff.

Eingang.[155] Waren aus Drittgebieten, die zwar zum Zollgebiet, nicht aber zum Verbrauchsteuergebiet der Union gehören, sind zollrechtlich gesehen Unionswaren. Insoweit besteht kein praktisches Bedürfnis, sie zu einem der besonderen Zollverfahren zu überlassen. Letztendlich werden daher im Fall eines nicht ordnungsgemäßen Eingangs einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware aus einem solchen Drittgebiet nur die sinngemäße Anwendung der Zollschuldentstehung durch Einfuhrschmuggel gem. Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Alt. 1 UZK und nicht die weiteren in Art. 79 Abs. 1 UZK genannten Verstöße eine Rolle spielen.

c) Ausnahmen von der Steuerentstehung

E 96 Die jeweiligen Steuerentstehungstatbestände im Fall der Einfuhr oder des unrechtmäßigen Eingangs einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware enthalten Ausnahmetatbestände, die nunmehr übersichtlich separat von der Normierung der Steuerentstehung genannt werden.[156] Als Ausnahmen von der Steuerentstehung sind wie bisher auch die Fälle vorgesehen, in denen eine eingeführte verbrauchsteuerpflichtige Ware unmittelbar am Ort der Einfuhr in ein Verfahren der Steueraussetzung überführt wird oder sich eine Steuerbefreiung anschließt (z.B. § 18 Abs. 1 S. 2 Nrn. 1 und 2 BierStG) bzw. Energieerzeugnisse in ein Verfahren der Steuerbefreiung überführt werden (§ 19b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EnergieStG). Diese Ausnahmetatbestände kommen in der Regel im Fall einer „rechtmäßigen" Einfuhr zur Anwendung.

Beispiel:
Zigarren aus Kuba werden beim Zollamt Hamburg (Ort der Einfuhr gem. § 4 Nr. 11 TabStG) nach Art. 201 UZK zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen und dort von einem registrierten Versender in ein Verfahren der Beförderung unter Steueraussetzung zu einem Steuerlager im Steuergebiet überführt. Eine Steuerentstehung gem. § 21 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 TabStG kommt trotz der erfolgten Einfuhr (siehe § 4 Nr. 9 TabStG) aufgrund von § 21 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 iVm § 11 Abs. 1 Nr. 1 TabStG nicht in Betracht.

E 97 Neu ist der durch das 7. und 8. VerbrauchsteueränderungsG[157] umgesetzte Ausnahmetatbestand im Fall des **Erlöschens der Zollschuld** gem. Art. 124 Abs. 1 Buchst. e, f, g oder k UZK.[158] Dieser beruht auf Art. 6 Abs. 3 Buchst. d RL (EU) 2020/262, wonach in diesen Fällen keine Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr vorliegen soll. So erlischt die Zollschuld nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. g UZK, wenn Waren aufgrund ihrer Beschaffenheit infolge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt oder auf Anweisung der Zollbehörden vollständig zerstört worden oder unwiederbringlich verloren gegangen sind. Dieser Tatbestand entspricht im Wesentlichen der verbrauchsteuerrechtlichen Regelung bei Zerstörung und Verlust eines Steuergegenstands.[159]

E 98 Die **weiteren Ausnahmen** von der Steuerentstehung im Fall des Erlöschens der Zollschuld kennt das Verbrauchsteuerrecht bisher nicht. Nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. e UZK erlischt die Zollschuld, wenn die Waren eingezogen werden. Ein Erlöschen ist auch dann gegeben, wenn Waren unter zollamtlicher Überwachung zerstört oder zugunsten der Staatskasse aufgegeben werden (Buchst. f) oder bei ei-

[155] Vgl. *Bongartz,* ZfZ 2020, 218, 220.
[156] § 21 Abs. 1 S. 2 TabStG; § 22 Abs. 1 S. 2 AlkStG; § 18 Abs. 1 S. 2 SchaumwZwStG; § 18 Abs. 1 S. 2 BierStG; § 15 Abs. 1 S. 2 KaffeeStG; § 19b Abs. 1 S. 2 EnergieStG.
[157] 7. VStÄndG v. 30.3.2021, BGBl. I 2021, 607, 8. VStÄndG v. 24.10.2022, BGBl. I 2022, 1838.
[158] § 21 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 TabStG; § 22 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AlkStG; § 18 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 SchaumwZwStG; § 18 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 BierStG; § 15 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 KaffeeStG; § 19b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EnergieStG.
[159] *Bongartz,* ZfZ 2020, 218, 221.

Nick Shopping
DIGITALE BIBLIOTHEK

ner Zollschuldentstehung nach Art. 79 UZK den Zollbehörden nachgewiesen wird, dass die Waren nicht verwendet oder verbraucht, sondern aus dem Zollgebiet der Union verbracht worden sind (Buchst. k). Gemeinsam ist diesen Tatbeständen, dass die Waren nicht in den Wirtschaftskreislauf eingehen oder diesem wieder entzogen werden, ohne dass ein Verbrauch erfolgt. Daher soll letztlich auch keine Verbrauchsteuer entstehen.[160] Dieser ursprünglich allein zollrechtliche Gedanke, der nach der Rechtsprechung des EuGH mittlerweile auch im Bereich der Einfuhrumsatzsteuer Eingang gefunden hat, wird insoweit in das Verbrauchsteuerrecht transportiert.[161]

Die **zollrechtlichen Erlöschenstatbestände** folgen allerdings einer **anderen Systematik** als die verbrauchsteuerrechtlichen Ausnahmen der Steuerentstehung. Sie sind keine „Nichtentstehenstatbestände".[162] Genau als solche werden sie aber im Verbrauchsteuerrecht verwendet, denn der Ausnahmetatbestand des Erlöschens der Zollschuld verhindert als negatives Tatbestandsmerkmal die Steuerentstehung. Diese Ausnahme kann aber unter Umständen zum Zeitpunkt der Steuerentstehung selber keine Wirkung entfalten, da ihre Voraussetzungen noch gar nicht vorliegen. In der Regel wird man in diesen Fällen zu dem Ergebnis kommen, dass die zollrechtlichen Erlöschenstatbestände die Steuerentstehung nicht verhindern, sondern – wie im Zollrecht – nur nachträglich zum Erlöschen bringen können. Im Hinblick auf die Systematik wäre es insofern passender, die Erlöschenstatbestände entweder auch als solche in den nationalen Regelungen aufzunehmen bzw. auf sie zu verweisen[163] oder aber einen entsprechenden Entlastungstatbestand zu schaffen.[164] **E 99**

Beispiel:[165]
Zigaretten aus China werden nach ihrer Ankunft im Hamburger Hafen ohne vorherige Gestellung in einem Lkw versteckt. Bei einer Fahrzeugkontrolle werden die Zigaretten gefunden, beschlagnahmt und später eingezogen. Für die Zigaretten ist durch die Verletzung der Gestellungspflicht (Art. 139 UZK) die Zollschuld gem. Art. 79 Abs. 1 Buchst. a Alt. 1 UZK entstanden. In verbrauchsteuerrechtlicher Hinsicht handelt es sich um einen unrechtmäßigen Eingang gem. § 4 Nr. 10 TabStG. Gem. § 21 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 TabStG entsteht die Steuer, wenn kein Erlöschenstatbestand nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. e, f, g oder k UZK anwendbar ist (siehe § 21 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 TabStG). Zum Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld und damit auch der Entstehung der Steuer ist das (noch) nicht der Fall, denn die Zollschuld erlischt nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. e UZK erst durch die zeitlich spätere Einziehung der Zigaretten.

3. Steuerschuldner und Besteuerungsverfahren

Auch bei der Bestimmung des **Steuerschuldners** lehnt sich das Verbrauchsteuerrecht an die Bestimmungen des Zollrechts an. Steuerschuldner ist im Fall der Einfuhr der Anmelder oder jede andere Person nach Art. 77 Abs. 3 UZK sowie im Fall des unrechtmäßigen Eingangs jede an diesem beteiligte Person.[166] Bei mehreren **E 100**

[160] *Soyk,* ZfZ 2021, 98, 105.

[161] S. EuGH v. 2.6.2016, C-226/14 und C-228/14 (Eurogate/DHL), ZfZ 2016, 193; *Bongartz,* ZfZ 2020, 218, 221; *Wasiak,* AW-Prax 2020, 401, 402, 404; *Soyk,* ZfZ 2021, 98, 105; s. auch *Thaler,* ZfZ 2021, 168, 170.

[162] *Witte* in *Witte,* UZK, 8. Aufl. 2022, Vorbemerkungen zu Art. 124 bis 126 Rz. 2.

[163] Bei der Verweisung auf die sinngemäße Anwendbarkeit des Zollrechts sind die Erlöschenstatbestände gem. Art. 124 Abs. 1 Buchst. e, f, g oder k UZK explizit ausgenommen, s. z. B. § 18 Abs. 3 S. 1 BierStG.

[164] Vgl. *Soyk,* ZfZ 2021, 98, 105.

[165] Dieses dem Sachverhalt der Eurogate/DHL-Entscheidung des EuGH (C-226/14 und C-228/14) nachgebildete Beispiel findet sich in abgewandelter Form auch bei *Wasiak,* AW-Prax 2020, 401, und *Soyk,* ZfZ 2021, 98, 105.

[166] § 21 Abs. 2 S. 1 TabStG; § 22 Abs. 2 S. 1 AlkStG; § 18 Abs. 2 S. 1 SchaumwZwStG; § 18 Abs. 2 S. 1 BierStG; § 19b Abs. 2 S. 1 EnergieStG; § 15 Abs. 2 S. 1 KaffeeStG.

Steuerschuldnern ist eine gesamtschuldnerische Haftung vorgesehen.[167] Die durch das 7. und 8. VerbrauchsteueränderungsG[168] vorgenommene Bestimmung der Steuerschuldnerschaft entspricht der vorherigen Regelung, durch die ausdrückliche Bezugnahme auf Art. 77 Abs. 3 UZK ist sie aber letztendlich klarer gestaltet worden. Art. 77 Abs. 3 UZK regelt den Zollschuldner im Fall der Überlassung einer Ware zum zollrechtlich freien Verkehr. Die Person, die die Zollanmeldung im eigenen Namen abgibt oder in deren Namen die Anmeldung abgegeben wird, wird Zollschuldner[169] und damit auch Steuerschuldner. Diese Konstellation bezieht sich auf den Fall einer „rechtmäßigen" Einfuhr. Darüber hinaus wird für den Fall eines unrechtmäßigen Eingangs jede Person zum Steuerschuldner, die an dem unrechtmäßigen Eingang beteiligt war. Diese Erweiterung des Kreises der Steuerschuldner war erforderlich, da nicht jeder an einem unrechtmäßigen Eingang Beteiligte auch verpflichtet ist, eine Zollanmeldung abzugeben.

E 101 Im Hinblick auf das Besteuerungsverfahren verweisen die nationalen Regelungen grundsätzlich auf das Zollrecht. Für die Fälligkeit, den Zahlungsaufschub, das Erlöschen in anderen Fällen als nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. e, f, g oder k UZK sowie die Nacherhebung, den Erlass und die Erstattung in anderen Fällen als nach Art. 119, 120 UZK und das Steuerverfahren gelten die Zollvorschriften sinngemäß.[170] Unionsrechtliche Vorgaben für das Besteuerungsverfahren gibt es nicht. Dies zu regeln ist gem. Art. 8 RL (EU) 2020/262 Sache der Mitgliedstaaten. Im Fall der Einfuhr ist eine Steuererklärung in der Zollanmeldung abzugeben (s. z. B. § 32 SchaumwZwStV). Die Fälligkeitsfrist wird durch die Zollbehörde im Steuerbescheid festgelegt, wobei ein Zeitraum von zehn Tagen grundsätzlich nicht überschritten werden darf (Art. 108 Abs. 1 UZK). Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, dass die Zollbehörden einen Zahlungsaufschub nach Art. 110 bis 112 UZK einräumen.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

IV. Steuerbefreiungen

Schrifttum: *Beermann,* Das Verbrauchsteuer-Binnenmarktgesetz, DStZ 1993, 257; *Förster,* Die Verbrauchsteuern, 1989, S. 79; *Jansen,* Verwendungsorientierung der Verbrauchsteuern bei der Auslegung von Steuerbegünstigungen, ZfZ 2009, 210; *Jatzke,* Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, 1997, S. 102 ff.; *Jatzke,* Entlastungen, Ermäßigungen und Befreiungen im Energie- und Stromsteuerrecht in 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018 (Festschrift für den Bundesfinanzhof) 2018, 1611; *Möhlenkamp/Milewski,* EnergieStG, StromStG, 2. Auflage 2020, § 24 EnergieStG; *Müller,* Struktur, Entwicklung und Begriff der Verbrauchsteuern, 1997, S. 84 f.; *Schröer-Schallenberg,* Die Auswirkungen der Verbrauchsteuerharmonisierung – ein systematischer Überblick, ZfZ 1993, 300; *Schröer-Schallenberg,* Harmonisierung der sonstigen Verbrauchsteuern, in *Birk,* Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, S. 709 ff.; *Schröer-Schallenberg* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg,* EnergieStG, StromStG (Loseblatt), § 24 EnergieStG; *Soyk,* Energie- und Stromsteuer, 4. Aufl. 2017, S. 194 f.

1. Begrifflichkeiten

E 102 Die Verbrauchsteuergesetze beinhalten keine ausdrückliche Definition der Begriffe „Steuervergünstigungen" und „Steuerbefreiungen". Im Mineralölsteuerrecht

[167] S. jeweils mit Verweis auf die Bestimmung der gesamtschuldnerischen Haftung bei den Steuerentstehungstatbeständen iZm dem Verfahren der Steueraussetzung § 21 Abs. 2 S. 2 TabStG; § 22 Abs. 2 S. 2 AlkStG; § 18 Abs. 2 S. 2 SchaumwZwStG; § 18 Abs. 2 S. 2 BierStG; § 19b Abs. 2 S. 2 EnergieStG; § 15 Abs. 2 S. 2 KaffeeStG.

[168] 7. VStÄndG v. 30.3.2021, BGBl. I 2021, 607, 8. VStÄndG v. 24.10.2022, BGBl. I 2022, 1838.

[169] S. im Einzelnen *Witte* in *Witte,* UZK, 8. Aufl. 2022, Art. 77 Rz. 23 ff.

[170] § 22 Abs. 3 AlkStG; § 18 Abs. 3 SchaumwZwStG; § 18 Abs. 3 BierStG; § 19b Abs. 3 EnergieStG; § 15 Abs. 3 KaffeeStG sowie § 21 Abs. 3 TabStG unter Verweis auf die Besonderheit der Verwendung von Steuerzeichen (s. Rz. K 107); s. auch Rz. F 90 ff.