



Januar 2024 Seiten 1–36

# ZfZ.1

## Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern

REDAKTION: REINHART RÜSKEN, DR. KATJA ROTH

### AUS DEM INHALT

- Ulrich Schrömbges | VC 42 – Zollverfahren oder Umsatzsteuerbefreiung
- Michael Jung | New Compliance mit dem INCASE-Modell: Von Checklisten und Feigenblättern zu nachhaltiger Wirkung
- EuGH | Waren, an deren Herstellung mehr als ein Land oder Gebiet beteiligt ist – Begriff „Hohlprofil“ – mit Anmerkung Kerstin Harden

## Zu diesem Heft

Dieses erste Heft des neuen Jahres knüpft an die Diskussionen des vergangenen an. *Ulrich Schrömbges* hatte in diesem schon den argumentativen Feldzug gegen die verbreitete Ansicht aufgenommen, das Verfahren nach Code 42 als ein Zollverfahren und nicht als ein eigenständiges Verfahren der Umsatzsteuerbefreiung zu begreifen und zu praktizieren. Was ist Einfuhr im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie? Das gleiche wie Einfuhr im Sinne des UZK? In diesem Heft trägt *Schrömbges* seine Gedanken dazu in systematischer Darstellung und wie gewohnt engagiert erneut vor und ermahnt den BFH, der sich derzeit in einem Revisionsverfahren mit diesen Fragen auseinandersetzen muss, ihm zu folgen oder die Sache vor den EuGH zu bringen. Man darf auf die Entscheidung gespannt sein ...

Compliance ist ein anderes wichtiges Thema dieses Heftes und in aller Munde. *Michael Jung* hat sich dieses Themas angenommen. Er analysiert die aktuelle Bedeutung und reale Anwendung von Compliance-Programmen mit ihren nach seinem Urteil bestehenden Akzeptanz-, Wirksamkeits- und Stringenzmängeln und stellt das von ihm konzipierte „IN-CASE“-Compliance-Modell vor. Es biete einen realistischen und pragmatischen Ansatz, das Thema Compliance aus der Sackgasse der Non- oder Schein-Compliance als alltäglicher Realität, aber auch der „bürokratischen Auswüchse“ herauszuführen. Das wissenschaftstheoretisch wie praxisorientiert konzipierte „IN-CASE“-Compliance-Modell biete einen Ansatz, Compliance und entsprechende Management-Systeme zukunftsfähig zu machen. Alle Akteure müssten dabei schon in der gegenwärtigen Erprobungsphase einbezogen werden, dürften jedenfalls aber nicht wie bisher ausgeblendet oder ignoriert werden. Auf der Basis von Ehrlichkeit und Realismus müssten die Sinnhaftigkeit von Compliance-Anforderungen hinterfragt werden, Widersprüche zwischen Außendarstellung und organisa-

tionsinterner Realität offengelegt und Non-Compliance als zwangsläufiger Bestandteil des Alltags – und nicht länger als Fehler oder Unfall – angesehen und behandelt werden!

Im Rechtsprechungsteil führt eine Entscheidung des EuGH zu den hochkomplexen Regelungen und Problemen des nicht-präferenziellen Ursprungsrechts, die dem Leser leichter verständlich und in ihrer Bedeutung sichtbar zu machen *Kerstin Harden* in einer eingehenden Urteilsanmerkung unternimmt. Die Entscheidung habe Auswirkungen nicht nur in der Stahlbranche, sondern auf sämtliche Ursprungsregeln des Anhangs 22-01 UZK-DA, die am Merkmal der letzten wesentlichen Be- oder Verarbeitung gem. Art. 60 Abs. 2 UZK orientiert sind und einer überzeugenden Rechtfertigung bedürften.

Im Verbrauchsteuerteil des Heftes klärt das FG Berlin-Brandenburg die verfahrensmäßigen Voraussetzungen für die erfolgreiche klageweise Geltendmachung eines unionsrechtlichen Zinsanspruchs und einer Stromsteuerbefreiung für die Lieferung von Strom aus kleinen Anlagen an Letztverbraucher in der Nähe.

Dann geht es in einer Entscheidung des FG München um die spannende Frage, ob in einem komplexen Produktionsprozess anfallende „Restgase“ Energieerzeugnisse sind, und es geht wieder einmal um den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, jetzt einmal im Hinblick auf eine Besteuerung wegen fehlender Verwendenerlaubnis.

Zu guter Letzt meldet sich das FG Düsseldorf mit einer Entscheidung zum fast schon totgeglaubten Marktordnungsrecht, bei der es allerdings nur noch gleichsam um die Beerdigung der C-Zucker-Abgaben und einen diesbezüglichen Zinsanspruch geht.

Die Schriftleitung

## ZfZ-Aktuell

|  |   |
|--|---|
| Aktuelle Informationen zum Zoll-, Außenwirtschafts- und Verbrauchsteuerrecht . . . . . | 1 |
|--|---|

## ZfZ-Themen

|                          |  |   |
|--------------------------|--|---|
| <b>Ulrich Schrömbges</b> | VC 42 – Zollverfahren oder Umsatzsteuerbefreiung . . . . .   | 2 |
| <b>Michael Jung</b>      | New Compliance mit dem INCASE-Modell: Von Checklisten und Feigenblättern zu nachhaltiger Wirkung . . . . . | 9 |

## ZfZ-Rechtsprechung

### Zollrecht

|      |           |                                   |   |    |
|------|-----------|-----------------------------------|---|----|
| EuGH | 21.9.2023 | C-210/22, Stappert<br>Deutschland | Waren, an deren Herstellung mehr als ein Land oder Gebiet beteiligt ist – Begriff „Hohlprofil“ – mit Anmerkung Kerstin Harden . . . . . | 16 |
|------|-----------|-----------------------------------|---|----|

### Verbrauchssteuern

|                           |            |              |  |    |
|---------------------------|------------|--------------|--|----|
| FG Berlin-<br>Brandenburg | 15.3.2023  | 1 K 1165/16  | Steuerbefreiung bei Stromlieferungen des Anlagenbetreibers an Letztverbraucher – Vorverfahren für Zinsanspruch . . . . . | 23 |
| FG München                | 27.10.2022 | 14 K 1253/19 | Besteuerung von Restgasen . . . . .  | 27 |

### Marktordnungsrecht

|                  |           |                |                                       |    |
|------------------|-----------|----------------|---------------------------------------|----|
| FG<br>Düsseldorf | 14.6.2023 | 4 K 1738/22 AO | Zinsen für C-Zucker-Abgaben . . . . . | 34 |
|------------------|-----------|----------------|---------------------------------------|----|

# Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern

Schriftleiter: Rechtsanwalt Reinhart Rüsken, Richter am Bundesfinanzhof a.D.  
und Dr. Katja Roth, Richterin am Bundesfinanzhof

Nr. 1 / 2024

100. Jahrgang

Seite 1

## ZfZ-Aktuell

### Aktuelle Informationen zum Zoll-, Außenwirtschafts- und Verbrauchsteuerrecht

#### Verbrauchsteuerrecht – Steueraussetzungsverfahren unter Verwendung von Ausfalldokumenten

Gemäß Art. 21 Abs. 3 und 4 der Richtlinie (EU) 2020/262 müssen die zuständigen Behörden des Ausfuhrmitgliedstaats die Daten im elektronischen Verwaltungsdokument und in der Ausfuhranmeldung überprüfen und die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats über etwaige Unstimmigkeiten zwischen dem elektronischen Verwaltungsdokument und der Ausfuhranmeldung informieren. Um die unionsinterne Beförderung auch bei Anwendung des Ausfallverfahrens überwachen zu können, wurden mit der DVO (EU) 2023/2707 der Kommission vom 5.12.2023<sup>1)</sup> zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) 2022/1637 bezüglich der Vorschriften und Verfahren für verbrauchsteuerpflichtige Waren, die unter Steueraussetzung ausgeführt werden, sowie der Verwendung von Ausfalldokumenten die Vorschriften für die Verwendung von Ausfalldokumenten angepasst. Geregelt werden nun auch die Informationspflichten zwischen den Behörden des Ausfuhrmitgliedstaats und den Behörden des Abgangsmitgliedstaats sowie zwischen den Behörden des Abgangsmitgliedstaats und den Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats im Fall der Verwendung von Ausfalldokumenten.

#### Strom- und Energiesteuer – Auslaufen von beihilferechtlichen Freistellungsanzeigen

Mit Bekanntmachung vom 12.12.2023<sup>2)</sup> hat das BMF mitgeteilt, dass die beihilferechtlichen Freistellungsanzeigen bei der Europäischen Kommission auslaufen, soweit Strom aus Biomasse in Form von flüssigen Brennstoffen, festen Brennstoffen in Anlagen mit einer Gesamtfeuerleistungswärmeleistung von 20 Megawatt oder mehr, oder gasförmigen Brennstoffen in Anlagen mit einer Gesamtfeuerleistungswärmeleistung von 2 Megawatt oder mehr, oder aus Klär- und Deponiegas erzeugt wird. Dementsprechend können für diese Energieträger die Steuerbe-

günstigungen für Strom aus erneuerbaren Energieträgern nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 und 3 StromStG ab dem 1.1.2024 nicht mehr gewährt werden, weil diese Energieträger künftig nicht mehr als erneuerbar gelten.

Außerdem hat das BMF mit Bekanntmachung vom 30.11.2023<sup>3)</sup> darüber informiert, dass die beihilferechtliche Freistellungsanzeige bei der Europäischen Kommission für die Gewährung des Erlasses, der Erstattung oder der Vergütung der Steuer nach § 10 StromStG mit Ablauf des 31.12.2023 ausläuft. Gleiches gilt für die Gewährung der Steuerentlastung nach § 53a Abs. 6 und § 55 EnergieStG, für die die Freistellungsanzeige ebenfalls Ende 2023 ausläuft.<sup>4)</sup>

#### Antidumpingzölle – Neuerungen

Mit DVO (EU) 2023/2659 der Kommission vom 27.11.2023<sup>5)</sup> wurde ein vorläufiger Antidumpingzoll auf Einfuhren von bestimmtem Polyethylenterephthalat mit Ursprung in der Volksrepublik China eingeführt. Betroffen hiervon ist Polyethylenterephthalat mit einer Viskositätszahl von 78 ml/g oder mehr gemäß ISO-Norm 1628-5, das derzeit unter dem KN-Code 3907 61 00 eingereiht wird. Die Überführung dieser Ware in den zollrechtlich freien Verkehr ist bis auf Weiteres von der Leistung einer Sicherheit in Höhe des vorläufigen Zolls abhängig. Außerdem hat die Kommission mit DVO (EU) 2023/2758 vom 12.12.2023<sup>6)</sup> einen endgültigen Antidumpingzoll auf die Einfuhren bestimmter warmgewalzter Flacherzeugnisse aus Eisen, nicht legiertem Stahl oder anderem legiertem Stahl mit Ursprung in der Föderativen Republik Brasilien, der Islamischen Republik Iran und der Russischen Föderation infolge einer Auslaufüberprüfung eingeführt.

1) ABL Nr. L 2023/2707 v. 6.12.2023.

2) BGBl. I 2023 Nr. 364 v. 15.12.2023, vgl. auch Fachmeldung v. 15.12.2023.

3) BGBl. I 2023 Nr. 363 v. 15.12.2023.

4) BGBl. I 2023 Nr. 361 und 362 v. 15.12.2023.

5) ABL Nr. L 2023/2659 v. 28.11.2023.

6) ABL Nr. L 2023/2758 v. 13.12.2023.

## ZfZ-Themen

### VC 42 – Zollverfahren oder Umsatzsteuerbefreiung

Dr. Ulrich Schrömbges, Hamburg<sup>1)</sup>

*Der Autor stellt in diesem Beitrag seine schon anderweitig vorgetragenen Gedanken zur rechtlichen Einordnung und Anwendung des Verfahrens codes 42 in systematischer Vertiefung vor.*

#### I. Einleitung – der Fall

Der BFH (Az.: VII R 10/21) hat demnächst über folgenden Fall zu entscheiden: Der Grenzspediteur Z wird von einem türkischen Unternehmen P als indirekter Zollvertreter eingeschaltet, Waren in Deutschland zum VC 42 abzufertigen, sie sollen im Anschluss an die Verzollung in Hamburg steuerbefreit nach Österreich an das Unternehmen I geliefert werden; die Waren kommen auch in Österreich an, aber nicht bei I, den Z – anstatt P – versehentlich als Auftraggeber in der Zollanmeldung benennt. Das HZA Hamburg nimmt Z als vollmachtlosen Vertreter auf die EUSt in Anspruch, weil die Waren nicht an den in der Zollanmeldung genannten I gelangt seien und Z die Identität des Erwerbers nicht angegeben habe. Das FG Hamburg hat die Rechtmäßigkeit des Nacherhebungsbescheids mit Gerichtsbescheid vom 25.1.2021 bestätigt.<sup>1)</sup> Der BFH hat nun über die Revision zu entscheiden, bei der es um das grundlegende Verständnis des VC 42 geht.<sup>2)</sup>

#### II. Rechtliche Grundlagen des VC 42

Art. 143 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL sieht eine Steuerbefreiung bei der Einfuhr von Gegenständen vor, „die von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus in einen anderen Mitgliedstaat als den Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung versandt oder befördert werden, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß Artikel 138 befreit ist“.

Diese Bestimmung sieht also zwei voneinander unabhängige Befreiungen vor, „nämlich erstens eine Befreiung von der Mehrwertsteuer, die gemäß Art. 201 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie normalerweise bei der Einfuhr geschuldet wird, und zweitens eine Befreiung aufgrund der im Anschluss an diese Einfuhr erfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung oder Verbringung.“<sup>3)</sup>

Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL, eine zur Betrugsbekämpfung 2009 eingeführte Vorschrift,<sup>4)</sup> verweist dazu auf das Zollverfahren nach Art. 201 UZK. Dabei soll die Steuerbefreiung, so die Vorschrift, „nur anzuwenden“ sein, wenn der Importeur seine USt-Id-Nr. und ggf. die seines Steuervertreters und die des Erwerbers im Bestimmungsmemberstaat angibt. Darüber hinaus muss der „Nachweis“ erbracht werden, „aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, aus dem Einfuhrmitgliedstaat in einen an-

deren Mitgliedstaat befördert oder versandt zu werden“.

Diese Regelung ist in Deutschland in § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG, in Österreich in Art. 6 Abs. 3 UStG umgesetzt, wobei Art. 138 MwStSystRL in § 6a UStG und in Österreich in Art. 7 öUStG umgesetzt worden ist.

Der Antrag des Importeurs auf Gewährung der Steuerfreiheit hat seine Rechtsgrundlage also in § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG,<sup>5)</sup> die daraufhin ergehende Genehmigung (EuGH), die Ware steuerfrei in einen anderen Mitgliedstaat zu liefern, ist demgemäß ein Steuerverwaltungsakt i.S.d. § 118 AO, der entweder ein begünstigender Verwaltungsakt (§ 130 Abs. 2 AO) oder ein Steuerbescheid (§ 155 AO) ist und in Bestandskraft erwächst.

Demgegenüber erwächst eine Entscheidung gemäß Art. 22 UZK, von der das FG Hamburg im vorliegenden Zusammenhang ausgeht, nicht in Bestandskraft. Die Mitteilung der Zollschuld ist eine zollrechtliche Entscheidung, die die Funktion eines Steuerbescheids hat und nach Art. 102 Abs. 3 UZK frei abänderbar oder aufhebbar ist. Diese Zollrechtslage lässt sich also auf die Umsatzsteuerfreiheit gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG sinngemäß nicht übertragen, zumal die Erhebung von Zöllen und die von Mehrwertsteuern grundsätzlich keine vergleichbaren Sachverhalte sind.<sup>6)</sup>

Der gesondert<sup>7)</sup> zu stellende Steuerbefreiungsantrag bezieht sich also im Kern auf den zweiten Teil des in

<sup>1)</sup> Dr. Ulrich Schrömbges ist Rechtsanwalt und Steuerberater der international tätigen Sozietät Schrömbges + Gesinn in Wedel/Hamburg.

<sup>2)</sup> FG Hamburg v. 25.1.2021, 4 K 47/18, ZfZ 2021, 121; vgl. dazu Schrömbges, MwStR 2021, 668 ff.

<sup>3)</sup> Vgl. dazu Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer – Praxisleitfaden zu den steuerlichen Aspekten bei der Ein- und Ausfuhr, einschließlich Verbrauchsteuern und E-Commerce, 2. Aufl. 2021, Kap. 5, S. 251 bis 333, m.w.N.

<sup>4)</sup> EuGH v. 14.2.2019, C-531/17, Vetsch, ZfZ 2019, 215, Rz. 39.

<sup>5)</sup> RL 2009/69.

<sup>6)</sup> So etwa auch FG München v. 20.10.2016, 14 K 1770/13, ZfZ Beilage 2017, 35, Rz. 42; vgl. auch Kühl, MwStR 2022, 270 ff.

<sup>7)</sup> Vgl. EuGH v. 27.9.2007, C-409/04, Teleos, HFR 2007, 1258; v. 21.2.2008, C-271/06, Netto Supermarkt, HFR 2008, 408.

<sup>8)</sup> Die Auffassung des BFH (v. 18.8.2021, VII B 18/20, n.v.), der Steuerbefreiungsantrag sei, weil er in einer Zollanmeldung gestellt werde, selbst eine Zollanmeldung, ist nicht vertretbar, vgl. nur Art. 5 Nr. 12 UZK und den nachfolgenden Text. Vgl. dazu auch Scheller/Brill, ZfZ 2023, 134 ff., die zurecht darauf hinweisen, dass der VC 42 wegen der doppelten Umsatzsteuerbefreiung aus zwei Teilen besteht, aus der Einfuhr (EUSt-Freiheit) und aus der innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung (Umsatzsteuerfreiheit). Für den zweiten Teil gelte ausschließlich Mehrwertsteuerrecht, wonach dem gutgläubigen Steuerpflichtigen, der von einem Steuerbetrug nichts wusste, die Umsatzsteuerfreiheit nicht streitig gemacht werden könne.

Art. 143 Abs. 2 Buchst. 1 MwStSystRL normierten VC 42, nämlich auf die Steuerbefreiung nach Art. 138 MwStSystRL.<sup>8)</sup> Diesen Antrag „*genehmigt*“ die Zollbehörde aufgrund der Angaben nach Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL in der Zollanmeldung.<sup>9)</sup> Auf diese Genehmigung darf sich der gutgläubige Importeur verlassen.<sup>10)</sup>

### III. Die bisherige Praxis

Die bisherige Praxis<sup>11)</sup> geht demgegenüber davon aus, dass die EUSt-Freiheit unselbstständiger Teil des Zollverfahrens sei. Die EUSt-Freiheit werde durch eine selbständig nicht anfechtbare Steuerfestsetzung auf Null gewährt, die ein Steuerbescheid i.S.d. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO sei. Daraus folge: Ist die Steuerfreiheit nicht gegeben, wie sich nachträglich herausstellt, dann war die Gewährung der EUSt-Freiheit von vorneherein rechtswidrig. Gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK bzw. Art. 101, 105 Abs. 4 und Abs. 3 UZK<sup>12)</sup> i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG sei die EUSt nachzuerheben, ohne jede Berücksichtigung von Vertrauensschutz.<sup>13)</sup>

Die österreichische Gesetzgebung (§ 54 ZollR-DG) und die Finanzgerichtsbarkeit sehen in der rechtswidrigen Einräumung der Steuerfreiheit sogar einen Anwendungsfall des Art. 204 ZK, heute des Art. 79 UZK.

Ich halte diese Rechtspraxis für unvertretbar. Das fängt schon mit der falschen Weichenstellung des FG Hamburg an. Es sieht in dem Steuerbefreiungsantrag nach §§ 5 Abs. 1 Nr. 3, 6a UStG einen Antrag gemäß Art. 22 Abs. 1 UZK analog bzw. mutatis mutandis auf Erlass einer „*Entscheidung im Zusammenhang mit der Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften*“. Solche stehen hier aber gar nicht zur Debatte. Ist die innergemeinschaftliche Lieferung entsprechend § 6a UStG abgewickelt worden, ist der Erwerb der innergemeinschaftlich gelieferten Ware im Bestimmungsmitgliedstaat zu versteuern. Hat das HZA hingegen die Steuerbefreiung (Verwaltungsakt) rechtswidrig eingeräumt, ist die innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Art. 130 Abs. 2 oder § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO als steuerpflichtige Lieferung zu behandeln, die Umsatzsteuer ist nach deren Maßgabe (in Form der EUSt) nachzuerheben. Die EUSt selbst hingegen steht nur dann zur Debatte, wenn die Nicht-Unionware i.S.d. Art. 30, 60 MwStSystRL im Verzollungsmitgliedstaat eingeführt worden ist. Dann liegt aber auch kein VC 42 vor.

Indiskutabel ist die österreichische Praxis, wonach die fehlgeschlagene innergemeinschaftliche Lieferung eine Unregelmäßigkeit nach Art. 79 UZK sei.<sup>14)</sup>

Im Folgenden sollen die „big points“ des VC 42 kurz und bündig erläutert werden.

### IV. Einfuhrumsatz vs. Erwerbsumsatz

Die allererste Frage ist: Gibt es im VC 42 überhaupt einen Einfuhrumsatz i.S.d. Art. 30 MwStSystRL, oder findet die Einfuhr nicht vielmehr im Bestimmungsmitgliedstaat statt, wohin die Waren unmittelbar nach der Abfertigung zum zollrechtlich freien Verkehr befördert

oder versandt werden und wo sie der Erwerbsteuer unterliegen?

### 1. Das „Konzept der Bestimmung zum Verbrauch“

Art. 30, 60 MwStSystRL definieren nach der Rechtsprechung des EuGH die Einfuhr als Eingang in den Wirtschaftskreislauf desjenigen Mitgliedstaats, in dem sie nach dem Grenzüberschritt verbraucht werden. Der EuGH<sup>15)</sup> stellt in seinem Urteil T in Fortschreibung seiner Eurogate II-Rechtsprechung fest: Die EUSt entsteht in demjenigen Mitgliedstaat, in dem „*die betreffenden Waren ... in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt waren ..., da dieser Mitgliedstaat ihren endgültigen Bestimmungsort und den Ort darstellte, an dem sie verbraucht wurden*“.

Wie man auch immer den Verbrauch<sup>16)</sup> i.S.d. EUSt-Rechts definieren mag, im VC 42 geht die zur Unionsware gewordene Nicht-Unionware nicht in den Wirtschaftskreislauf des Verzollungsmitgliedstaats ein, weil sie dort nicht verbleiben und verbraucht werden soll. Das ist vielmehr stets der andere Mitgliedstaat, zu dem die Unionsware transportiert wird, um dort zu Verbrauchszwecken erworben zu werden, also der Bestimmungsmitgliedstaat, hier ohne jede Frage Österreich.

- 8) Sämtliche Urteile des EuGH zum VC 42 (v. 20.6.2018, C-108/17, Enteco Baltic, ZfZ 2019, 77; v. 25.10.2018, C-528/17, Bozicevic Jezovnik, HFR 2018, 998 und v. 14.2.2019, C-531/17, Vetsch, ZfZ 2019, 215) beziehen sich auch nur darauf. So stellt auch das HZA Hamburg als Fazit seiner Revisionserwiderung, die 1:1 den Gerichtsbescheid des FG Hamburg abbildet, fest: Es habe „sich im Nachhinein herausgestellt ..., dass die Voraussetzungen für die zunächst nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG gewährte Steuerbefreiung wegen Fehlschlagens der sich an die Einfuhr anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt waren“.
- 9) So EuGH v. 25.10.2018, C-528/17, Bozicevic Jezovnik, HFR 2018, 998, Rz. 42, 45.
- 10) So EuGH v. 20.6.2018, C-108/17, Enteco Baltic, ZfZ 2019, 77, Rz. 58, 59; v. 25.10.2018, C-528/17, Bozicevic Jezovnik, HFR 2018, 998, Rz. 43 bis 48.
- 11) Vgl. dazu auch Scheller/Brill, ZfZ 2023, 134; Kurt, Foreign Trade 3/2022, 70 ff.; Kühl, MwStR 2022, 270; Gesinn, AW-Prax 2021, 332 ff.
- 12) Meines Erachtens ist Art. 102 Abs. 3 UAbs. 1 UZK der Grundfall der Nacherhebung, so auch Witte/Alexander UZK Art. 102 Rz. 17, 18; a.A. wie das FG Hamburg etwa Deimel in Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 104 Rz. 34.
- 13) Vertrauensschutz gibt es zollrechtlich nur im Erlass- und Erstattungsverfahren nach Art. 116, 119, 120 UZK (besser geregelt war die diesbezügliche Rechtslage in Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK). Die Vertrauensschutzbestimmung des § 6a Abs. 4 UStG wird auf den Grenzpediteur nicht (analog) angewandt, weil der Steuervertreter des Importeurs kein Lieferer sei, dem kein Abnehmer gegenüberstünde, vgl. zu dieser befremdlichen, den Gleichheitssatz ignorierenden Ansicht Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, Kap. 6 S. 335 ff.
- 14) Indiskutabel ist die österreichische Praxis auch insoweit, als die Gutgläubigkeit des Importeurs, der nach Auffassung des VwGH (Erkenntnis v. 28.3.2014, 2012/16/0009) in richtlinienkonformer Auslegung auch der indirekte Zollvertreter sein soll (!), nicht als implizite materielle Voraussetzung der Steuerbefreiungsvorschrift begriffen wird, sondern in dem zollrechtlichen Billigkeitsverfahren nach Art. 116, 120 UZK i.V.m. § 26 Abs. 1 öUStG geltend zu machen ist, vgl. § 73 ZollR-DG; VwGH, etwa v. 20.11.2018, Ra 2016/16/0096-6. Auch der Oberste Gerichtshof der Republik Österreich (OGH v. 24.10.2023, 5 Ob 80/23k, Rz. 25) hält diese Rechtspraxis für offenkundig unionsrechtswidrig; zu den Vorinstanzen LG/OLG Wien, Schrömbges, SWI 2023, 489 ff.; für den OGH ist klar, dass die Gutgläubigkeit des Steuerpflichtigen i.Z.m. Art. 143 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL entsprechend der Rechtsprechung des EuGH eine implizite, materielle Steuerbefreiungsvoraussetzung ist.
- 15) EuGH v. 8.9.2022, C-368/21, Hauptzollamt Hamburg, ZfZ 2022, 365; vgl. dazu Schrömbges, MwStR 2023, 704 ff.
- 16) Vgl. dazu Schrömbges, ZfZ 2023, 383; vgl. auch Thaler, ZfZ 2019, 358, 363 ff.

Dazu sei noch kurz ausgeführt.<sup>17)</sup> Das Abstellen auf den Verbrauch entspricht dem Grundsatz der MwStSystRL, wonach die Besteuerung im Land des tatsächlichen Verbrauchs erfolgt.<sup>18)</sup> Freilich ist der Begriff des Verbrauchs unbestimmt und eignet sich grundsätzlich nicht als Anknüpfungspunkt für die Erhebung der Mehrwertsteuer. Deshalb knüpft die MwStSystRL an Vorgänge des Wirtschaftsverkehrs an, d.h. an Umsätze von steuerpflichtigen Personen (= Unternehmen): Lieferung, Dienstleistung, Erwerb, Einfuhr. Dabei liegt den drei zuerst genannten Umsätzen stets ein Rechtsgeschäft zugrunde. So ist Verbrauch im VC 42 der Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat. Die EUSt dagegen ist – wie die besonderen Verbrauchsteuern – eine Realaktssteuer, die keine Leistungsbeziehungen mit der Steuer belastet, sondern reale Verbrauchsvorgänge. So erfasst sie auch die Einfuhr von Privaten, auch diese können, anders als bei der Leistungsumsatzsteuer, die Umsatzsteuer schulden. Insoweit sollte demgemäß auch auf den Endverbraucher abgestellt werden, der – bei langlebigen Gütern – diese dauerhaft nutzt. Ansonsten<sup>19)</sup> ist die verbrauchsteuerrechtliche Zwecksetzung zum Verbrauch erfüllt, wenn die Ware beim Endverbraucher angekommen ist.<sup>20)</sup> Wie dieser dann die Ware verwendet, oder ob er sie vernichtet, ist dann unerheblich. Verbringt hingegen ein Unternehmer eine Nicht-Unionsware in die Union, ist mit ihrer Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr auch der Einfuhrumsatz verbunden, falls sie nicht innergemeinschaftlich oder in ein Drittland weitergeliefert wird; dann ist der Verzollungsmitgliedstaat i.S.d. EuGH-Rechtsprechung der endgültige Bestimmungsort, an dem sie verbraucht werden soll.

Nach dem EuGH ist der Eingang in den Wirtschaftskreislauf zu Verbrauchszwecken also „eine implizite materielle Voraussetzung“<sup>21)</sup> des Begriffs der Einfuhr i.S.d. Art. 30 MwStSystRL. Damit ist die zollamtliche Abfertigung der Nicht-Unionsware zum zollrechtlich freien Verkehr die umsatzsteuerrechtliche Einfuhr nur dann, wenn die (zollrechtlich) zur Unionsware gewordene Nicht-Unionsware im Verzollungsmitgliedstaat verbleibt.<sup>22)</sup>

Der EuGH hat seine verbrauchsbezogene Einfuhrdefinition zwar anhand von zollrechtlichen Unregelmäßigkeiten i.S.d. Art. 79 UZK entwickelt. Daraus kann aber nicht gefolgert werden, dass es neben dem Einfuhrbegriff in Art. 2 Abs. 1 Nr. 4, 30 MwStSystRL, der nach der Rechtspraxis der zollrechtliche Statuswechsel nach Art. 201 Abs. 3 UZK sein soll,<sup>23)</sup> einen in der MwStSystRL nicht ausdrücklich geregelten Einfuhrtatbestand des unrechtmäßigen Eingangs<sup>24)</sup> geben soll, der den tatsächlichen Eingang der Ware in den Wirtschaftskreislauf der Union voraussetzt. Die Eurogate II-Rechtsprechung des EuGH stellt, ohne jeden Zweifel, eine teleologische, am Verbrauchsteuergedanken orientierte abstrakt-generelle letztverbindliche Auslegung der Art. 30, 60 MwStSystRL dar, die nicht nach regulärer (Art. 77 UZK) oder unregelmäßiger Einfuhr (Art. 79 UZK) unterscheidet. Die Rechtsprechung des EuGH stellt auch kein *case law*<sup>25)</sup> dar, die eine Übertragung der Eurogate II-Rechtsprechung auf das Zollverfahren nach Art. 201 UZK fraglich machen könnte.

Zudem: Nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>26)</sup> ist jeder Abgabenanspruch aufgrund einer Einfuhr durch

den Eingang in den Wirtschaftskreislauf charakterisiert, der sich aber im Zollrecht, im Mehrwertsteuerrecht und im besonderen Verbrauchsteuerrecht unterschiedlich definiert. Im Zollrecht<sup>27)</sup> und im besonderen Verbrauchsteuerrecht ist Einfuhr „die Überlassung von Waren zum zollrechtlich freien Verkehr gemäß Art. 201 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013“.<sup>28)</sup> Der Einfuhrumsatz i.S.d. Art. 30 MwStSystRL ist hingegen nach der Rechtsprechung des EuGH durch seine tatsächliche Bestimmung zum Verbrauch am Bestimmungsort bestimmt.

## 2. Fazit

Die zollrechtliche Einfuhr nach Art. 201 UZK kann mit der umsatzsteuerrechtlichen Einfuhr nach Art. 30 MwStSystRL nicht gleichgesetzt werden. Das entspricht auch der Auffassung des BMF:<sup>29)</sup> „Eine Einfuhr für das Unternehmen ist gegeben, wenn der Unternehmer den eingeführten Gegenstand im Inland zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abfertigt und danach im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit zur Ausführung von Umsätzen einsetzt.“

17) Vgl. dazu auch Scheller/Schrömbges, Grenzüberschreitender Warenverkehr aus Sicht der Umsatzsteuer – Fehlerursachen und Maßnahmen zur Behebung, 2011, 23 ff.

18) So ganz deutlich etwa RL 2008/8/EG, Erwägungsgrund 3: „Alle Dienstleistungen sollen grundsätzlich an dem Ort besteuert werden, an dem der tatsächliche Verbrauch erfolgt.“ Vgl. auch Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL, der die Mehrwertsteuer als „Verbrauchssteuer“ bestimmt.

19) Vgl. dazu FG Hamburg v. 6.12.2023, 4 K 1/18, MwStStR 2023, 698, das meint, der Kauf von Zigaretten, um sie an einen Endverbraucher weiterzuverkaufen, sei schon Verbrauch; dazu Schrömbges, MwStStR 2023, 704 ff., der meint, das Rauchen sei die eigentliche Zweckbestimmung von Zigaretten.

20) Vgl. Schrömbges, ZfZ 2023, 383.

21) Ähnlich wie die Betrugsbekämpfungsklausel bzw. die Gutgläubigkeit des Steuerpflichtigen bei den umsatzsteuerrechtlichen Steuerbefreiungen incl. des Rechts auf Vorsteuerabzug, vgl. EuGH v. 24.11.2022, C-596/21, Finanzamt M, HFR 2023, 94, Rz. 38.

22) In diesem Zusammenhang sei auf folgende Feststellung der Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen v. 6.9.2018 in der Rs. Vetsch, C-531/17, unter Rz. 32 aufmerksam gemacht: „Sollte die Finanzverwaltung hingegen nachweisen können, dass die Waren tatsächlich nicht in einen anderen Mitgliedstaat gelangt sind, lägen die objektiven Voraussetzungen der Steuerbefreiung des Art. 143 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vor. Dann müsste sich das vorliegende Gericht mit der Frage beschäftigen, ob Vetsch kraft guten Glaubens von der Steuerfreiheit der Einfuhr ausgehen konnte. Dazu hat es den Gerichtshof aber nicht befragt.“

23) So besonders deutlich FG Hamburg, dazu Schrömbges, MwStStR 2021, 668. Erstaunlich ist, dass immer wieder ignoriert wird, dass nach dem Profitube-Urteil des EuGH v. 8.11.2012, C-165/11, HFR 2013, 77, der zollrechtliche Status für das Mehrwertsteuerrecht irrelevant ist, auch eine Nicht-Unionsware kann Gegenstand einer Lieferung sein.

24) Die VStSystRL 2020/262 kennt neben der „Einfuhr“, in Art. 3 Nr. 7 als Verzollung nach Art. 201 UZK definiert, noch den Tatbestand des „unrechtmäßige(n) Eingang(s)“, in Art. 3 Nr. 8 definiert als Unregelmäßigkeiten gemäß Art. 79 UZK.

25) So zurecht etwa Rüsken, ZfZ 2023, 355, der auf die abstrakt-generelle Auslegung des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren hinweist.

26) EuGH v. 2.4.2009, C-459/07, Elshani, ZfZ 2009, 132; v. 29.4.2010, C-230/08, Dansk Transport og Logistik, ZfZ 2010, 211.

27) Vgl. zum Begriff der zollrechtlichen Einfuhr, Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, 103.

28) So Art. 3 Nr. 7 VStSystRL 2020/262 – der Verbrauchsteuergedanke ist mithin in dem Begriff des steuerrechtlich freien Verkehrs i.S.d. Art. 6 Abs. 2 VStSystRL 2020/262 teleologisch hinzuinterpretieren, vgl. Schrömbges, DStR 2023, 1104 ff. und 1174 ff.

29) Abschn. 15.8. Abs. 4 und 5 UStAE und DV Einfuhrumsatzsteuerrecht, Titel I.3 Abs. 16d.

Eine Einfuhr in Deutschland ist im Fall des BFH nicht gegeben, der Erwerb in Österreich<sup>30)</sup> ist zu besteuern.

### 3. Einfuhr i.S.d. Art. 143 Abs. 1 Buchst. d, Abs. 2 MwStSystRL

Infolgedessen kann Einfuhr i.S.d. Art. 143 Abs. 1 Buchst. d, Abs. 2 MwStSystRL nicht der Einfuhrumsatz i.S.d. Art. 30 MwStSystRL sein.

Demgemäß stellt Generalanwältin Kokott bereits in der Rs. Teleos (C-409/04) am 11.1.2007 fest: „Während der innergemeinschaftliche Erwerb also an die Stelle der Besteuerung der Einfuhr getreten ist ...“

Die Umsatzsteuer, so der EuGH,<sup>31)</sup> wird demgemäß im VC 42 „zum ersten Mal“ im Bestimmungsmitgliedstaat „geschuldet“. Die Rechtspraxis in Deutschland und Österreich, dass dennoch die EUSt mit der Abfertigung zum steuerrechtlich freien Verkehr im Verzollungsmitgliedstaat entsteht, wegen § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG (bzw. in Österreich Art. 6 Abs. 3 öUStG), zu einem ermäßigten Steuersatz von Null, ist mit dieser Rechtslage unvereinbar.

Das Tatbestandsmerkmal „Einfuhr“ i.S.d. Art. 143 Abs. 1 Buchst. d, Abs. 2 MwStSystRL meint also das Zollverfahren nach Art. 201 UZK, in dessen Rahmen die Steuerbefreiung angewendet bzw., wie der EuGH sagt, zollamtlich „genehmigt“ wird.

### 4. Ergebnis

Damit ist Art. 143 Abs. 1 Buchst. d, Abs. 2 MwStSystRL schlüssig interpretiert: Die Einfuhr i.S.d. Art. 30 MwStSystRL findet im VC 42 als Erwerb i.S.d. Art. 20 MwStSystRL statt, weil dort, wie der EuGH sagt, der „endgültige Bestimmungsort“ liegt. Verbrauchsbezogene Einfuhr ist im VC 42 somit der innergemeinschaftliche Erwerb. Denn ist der Nachweis i.S.d. Art. 143 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL erbracht, dass die Gegenstände unmittelbar nach ihrer zollrechtlichen Einfuhr in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt worden sind, gibt es keinen Einfuhrumsatz i.S.d. Art. 30 MwStSystRL mehr, sondern stattdessen einen (verbrauchsbezogenen) Erwerbsumsatz. Das Tatbestandsmerkmal der Einfuhr i.S.d. Art. 143 Abs. 1 Buchst. d, Abs. 2 MwStSystRL meint deshalb die zollrechtliche Einfuhr nach Art. 201 UZK.

Das FG Hamburg,<sup>32)</sup> wonach es dennoch eine Einfuhr i.S.d. Art. 30 MwStSystRL im VC 42 gibt, auch wenn die Ware entsprechend Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangt ist, weil „der Zweck der Steuerbefreiung des Art. 143 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL allein in einer Vereinfachung der Einfuhr besteht“, und eben nicht in der „Verschiebung der Besteuerungshoheit“, verkennt grundlegend das Steuersystem von innergemeinschaftlicher Lieferung und innergemeinschaftlichem Erwerb.<sup>33)</sup> Richtig an dieser Auffassung ist indes, dass die EUSt ohne den Steuerbefreiungsantrag gemäß Art. 71 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 77 Abs. 1 UZK entstehen würde,<sup>34)</sup> von der sich der Importeur<sup>35)</sup> dann umständlicherweise im Wege des Vorsteuerabzugs befreien müsste. Diesen Vereinfachungszweck gibt es im VC 40 nicht, wonach die EUSt gemäß § 21 Abs. 2 UStG

i.V.m. Art. 77 Abs. 1 UZK entsteht. Soll die Ware dennoch<sup>36)</sup> nicht im Verzollungsmitgliedstaat verbleiben, dann stünde dem zollrechtlichen Importeur (Spediteur) der Erlass- bzw. Erstattungsanspruch nach Art. 117 UZK i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG zu.<sup>37)</sup>

### V. Identität des Abnehmers ≠ materiellrechtliche Voraussetzung der Steuerfreiheit

Für die Rechtspraxis ist – aus Betrugsbekämpfungsgesichtspunkten – entscheidend, dass der Importeur bzw. sein Steuervertreter den wirklichen Erwerber benennt. Ist das, wie im Fall des BFH, nicht der Fall, sei die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art. 138 MwStSystRL i.V.m. § 6a UStG nicht gegeben.

Ich halte diese Rechtspraxis für grundlegend falsch.

#### 1. Kein erwerberbezogenes Korrespondenzprinzip<sup>38)</sup>

Für die Ausfuhrlieferung ist seit dem Unitel-Urteil des EuGH<sup>39)</sup> anerkannt: „Daher kann die Einordnung eines Umsatzes als Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 146 Abs. 1 Buchst. a und b der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht davon abhängig gemacht werden, dass der Empfänger identifiziert wird.“

Das gilt meines Erachtens auch für die innergemeinschaftliche Lieferung nach Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL, die wie die Ausfuhrlieferung durch das Tatbestandsmerkmal des Grenzüberschritts bestimmt ist.

Trotzdem will der 5. Senat des BFH<sup>40)</sup> diese Rechtslage nicht auf die innergemeinschaftliche Lieferung übertragen, weil die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung (wohl wegen des USt-IdNr.-Erfordernisses) „insbesondere die Funktion (hat), die Durchsetzung der Erwerbsbesteuerung durchzusetzen“, das gäbe es bei der Ausfuhrlieferung nicht. Bei der innergemeinschaftlichen Lieferung gelte also das erwerberbezogene Korrespondenzprinzip („ad personam“).

Die Auffassung des 5. Senats des BFH ist unvertretbar.

Der EuGH begründet seine Auffassung zur Ausfuhrlieferung mit dem Tatbestandsmerkmal in Art. 146 Abs. 1 MwStSystRL „versandt“ oder „befördert“, das sich auch bei der innergemeinschaftlichen Lieferung gemäß Art. 138 Abs. 1, 143 Abs. 1 Buchst. d, Abs. 2

30) Unstreitig sind die Dokumenttaschen nach Österreich gelangt, nur die Identität des Erwerbers in Österreich ist ungewiss. Diese hat das Finanzamt Österreich zu ermitteln.

31) EuGH v. 14.2.2019, C-531/17, Vetsch, ZfZ 2019, 215, Rz. 40.

32) FG Hamburg v. 25.1.2021, 4 K 47/18, ZfZ 2021, 121, unter I. 2. c; dazu unter V.

33) Vgl. unter V.

34) Vgl. aber unter VII.

35) Nicht aber der Spediteur als indirekter oder vollmachtloser Stellvertreter des Importeurs, so BFH v. 20.7.2023, V R 13/21, juris; dazu Schrömbges, MwStR 2023, 801 ff.; Foreign Trade, Heft 4, 2023.

36) Es gibt Logistikunternehmen, die in einer solchen Konstellation den VC 42 nicht beantragen.

37) Vgl. FG Hamburg v. 17.12.2018, 4 K 169/16, n.v., rechtskräftig. Der umsatzsteuerrechtliche Importeur, der auch der Lieferer ist, hätte stattdessen wohl den Vorsteuerabzug geltend zu machen.

38) Vgl. dazu ausführlich Schrömbges, MwStR 2021, 668 1.

39) EuGH v. 17.10.2019, C-653/18, Unitel, HFR 2019, 1103, Rz. 25.

40) BFH v. 12.3.2020, V R 20/19, HFR 2020, 1182.



MwStSystRL findet. Daraus folgert der EuGH<sup>41)</sup> für das Steuersystem der innergemeinschaftlichen Lieferung, dass „zur Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Erhebung der Mehrwertsteuer erforderlich (ist), dass die zuständigen Behörden unabhängig voneinander prüfen, ob die Voraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Befreiung der entsprechenden Lieferung erfüllt sind“.

Und zwar, wie Generalanwalt Cruz Villalón<sup>42)</sup> hervorhebt, „ohne sich in die Zuständigkeiten eines anderen Mitgliedstaats einzumischen“.

Aus dieser Trennung der Zuständigkeit bzgl. der innergemeinschaftlichen Lieferung und des innergemeinschaftlichen Erwerbs folgt zwanglos die ständige Rechtsprechung des EuGH,<sup>43)</sup> dass die Erwerbsbesteuerung keine Steuerbefreiungsvoraussetzung ist.

Ist die Erwerbsbesteuerung aber keine Steuerbefreiungsvoraussetzung, dann kann die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung unmöglich die Funktion haben, die Erwerbsbesteuerung in dem anderen Mitgliedstaat durchzusetzen.

## 2. Angabe der USt-IdNr. des Erwerbers gemäß Art. 143 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL

Unerfindlich ist, dass der 5. Senat des BFH und das FG Hamburg folgende Feststellung des EuGH in dessen Enteco Baltic-Urteil<sup>44)</sup> überlesen oder ignoriert haben: „Weder Art. 138 noch Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie sehen hingegen eine Pflicht für den Importeur vor, die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers, der an der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Transaktion beteiligt ist, anzugeben.“

Klarer kann doch nicht mehr festgestellt werden, dass das Identifizierungserfordernis im Rahmen der innergemeinschaftlichen (Anschluss-)Lieferung keine materiellrechtliche Steuerbefreiungsvoraussetzung ist. Denn die materiellrechtlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung sind ausschließlich in Art. 138 Abs. 1, 143 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL geregelt. Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL, der die Angabe der USt-IdNr. des Empfängers fordert, ist eine Betrugsbekämpfungsvorschrift, die nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH keine materiellrechtliche Bedeutung als Steuerbefreiungsvoraussetzung hat.<sup>45)</sup> Die Angabe der USt-IdNr. ist ein rein formelles Erfordernis, das nur im Zusammenhang mit einer Umsatzsteuerhinterziehung in der Lieferkette materiellrechtliche Bedeutung erlangen kann (Betrugsbekämpfungsklausel des EuGH).

## 3. Fallbezogenes Fazit

Es ist wohl so, dass Z gegen die Pflicht verstoßen hat, den wirklichen Erwerber zu benennen. Dieser (möglicherweise bebußbare) Verstoß lässt aber die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung unberührt. Entscheidend für die Annahme einer Lieferung i.S.d. Art. 138 MwStSystRL ist das Gelangen der Ware in den Bestimmungsmitgliedstaat, der die Erwerbsbesteuerung durchzuführen hat. Dabei kann der Ver Zollungsmitgliedstaat dem Bestimmungsmitgliedstaat helfen, indem er den Verstoß gegen das Identifizie-

rungserfordernis mitteilt. Das HZA Hamburg hätte dem Zollamt Österreich also eine Kontrollmitteilung schicken können, das sie dann an das Finanzamt Österreich weitergeleitet hätte. Das Finanzamt Österreich hätte dann die Ermittlungen aufgenommen und den Erwerber mit großer Wahrscheinlichkeit identifiziert und der Erwerbsbesteuerung unterworfen.

## VI. Vorlage an den EuGH

Sollte der Zollsenat des BFH meiner Analyse der Rechtslage nicht folgen, ist er gemäß Art. 267 AEUV verpflichtet, dem EuGH die beiden folgenden Fragen vorzulegen:

1. Ist die Überlassung des Gegenstands zum zollrechtlich freien Verkehr gemäß Art. 201 UZK Einfuhr i.S.d. Art. 30, 60 MwStSystRL?

Meines Erachtens kann diese Frage nicht bejaht werden, weil Art. 30, 60 MwStSystRL nach der Rechtsprechung des EuGH ohne jeden Zweifel das Konzept der Bestimmung zum Verbrauch zugrunde liegt.

2. Ist die Identifizierung des Empfängers bei der innergemeinschaftlichen Lieferung – anders als bei der Ausfuhrlieferung – eine Steuerbefreiungsvoraussetzung i.S.d. Art. 138 Abs. 1, 143 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL?

Meines Erachtens hat der EuGH diese Frage bereits in seinem Enteco Baltic-Urteil klar und unmissverständlich verneint.

Als dritte Frage böte sich noch an:

3. Ist das Tatbestandsmerkmal „Einfuhr“ i.S.d. Art. 143 Abs. 1 Buchst. d, Abs. 2 MwStSystRL als zollrechtliche Einfuhr gemäß Art. 201 UZK zu verstehen, während die endgültige Einfuhr der innergemeinschaftliche Erwerb gemäß Art. 20 MwStSystRL im Bestimmungsmitgliedstaat ist?

Diese Frage ist meines Erachtens klar zu bejahen.

## VII. Nacherhebung nach Zollrecht oder AO

Die Rechtspraxis erhebt die EUST nach Art. 220 Abs. 1 ZK bzw. nach Art. 101, 105 Abs. 4 und Abs. 3 UZK bzw. Art. 102 Abs. 3 UAbs. 1 UZK gemäß § 21 Abs. 2 UStG nach, wenn und weil die innergemeinschaftliche Anschlusslieferung fehlgeschlagen ist.<sup>46)</sup>

Diese Rechtspraxis halte ich für offensichtlich rechtswidrig.

41) EuGH v. 11.1.2008, C-409/04, Teleos, HFR 2007, 1258.

42) Schlussanträge v. 29.6.2010, C-285/09, R, Rz. 73.

43) EuGH v. 27.9.2007, C-409/04, Teleos, HFR 2007, 1258; v. 27.9.2012, C-587/10, VSTR, HFR 2012, 1212; so sogar der BFH v. 21.5.2014, V R 34/13, HFR 2015, 395.

44) EuGH v. 20.6.2018, C-108/17, Enteco Baltic, ZfZ 2019, 77, Rz. 48.

45) Nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG sind nunmehr – in Umsetzung des neugefassten Art. 138 MwStSystRL – die Angabe der USt-IdNr. und nach § 4 Nr. 1 UStG die Zusammenfassenden Meldung materiellrechtliche Steuerbefreiungsvoraussetzungen. Meines Erachtens verstoßen diese Neuregelungen gegen die „Substance-over-form“-Rechtsprechung des EuGH, die vom primärrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz abgeleitet ist.

46) Hauptsächlich, so unsere praktische Erfahrung, mit der selten bewiesenen Behauptung, dass die Ware im Bestimmungsmitgliedstaat an einen sog. Missing Trader gelangt sei. Meldet der Missing Trader den Erwerb an, liegt keine Umsatzsteuerhinterziehung vor. Übersehen wird meistens auch, dass der Abzug der Erwerbsteuer als Vorsteuer eine Umsatzsteuerhinterziehung ausschließt.

### 1. Art. 71 Abs. 2 UAbs. 2 MwStSystRL i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG<sup>47)</sup>

Art. 71 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL ist die unionsrechtliche Grundlage für § 21 Abs. 2 UStG. Die Auslegung des Art. 71 Abs. 1 MwStSystRL bestimmt damit auch die Auslegung des § 21 Abs. 2 UStG. Mittlerweile besteht weitgehend Einigkeit, dass Art. 71 Abs. 1 MwStSystRL eng auszulegen ist und nur, so die Europäische Kommission,<sup>48)</sup> für „den Zeitpunkt des Steueratbestands und den Zeitpunkt, zu dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird“, gilt. Das ist auch die Auffassung der Finanzgerichte Hamburg,<sup>49)</sup> Düsseldorf<sup>50)</sup> und Hessen.<sup>51)</sup>

Art. 71 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL setzt damit, unstrittig, den Einfuhratbestand voraus – mit § 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 77, 79 UZK lässt sich keine Einfuhr begründen.

Würde dieses Auslegungsergebnis auch für den Steueranspruch gelten, würde sich Art. 71 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL nicht auf Art. 77 Abs. 1, 79 Abs. 1 UZK (Entstehen der Zollschuld) beziehen, sondern ausschließlich auf Art. 77 Abs. 2, 79 Abs. 2 UZK (Zeitpunkt für das Entstehen der Zollschuld).<sup>52)</sup> Art. 71 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL und § 21 Abs. 2 UStG wären bei diesem Verständnis reine Verfahrensvorschriften und bezögen sich ausschließlich auf das Erhebungsverfahren. Dieses Verständnis stünde mit der Rechtsprechung des EuGH durchaus in Einklang, wonach mit der Einfuhr auch der Steueranspruch nach Art. 30, 60 MwStSystRL entsteht.<sup>53)</sup>

Geht man aber hier einmal davon aus, dass § 21 Abs. 2 UStG entsprechend der jetzigen Rechtspraxis die Entstehung der EUSt anordnet, wenn eine Zollschuld im Inland entstanden ist, dann läuft die Bestimmung aber im VC 42 leer, weil die MwStSystRL anordnet, dass die (endgültige)<sup>54)</sup> Einfuhr im VC 42 nicht mit der EUSt, sondern mit der Erwerbsteuer belastet werden soll. § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG ordnet für diesen Fall an, dass die Einfuhr „steuerfrei“ ist. Es wird hier offenkundig nicht der normale Steuersatz von 19 % auf 0 % herabgesetzt bzw. ermäßigt.<sup>55)</sup>

### 2. Fazit

*Erstens:* § 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 102 Abs. 3 UAbs. 1 UZK gilt im VC 42 nicht. Dem steht § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG entgegen, wonach die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr „steuerfrei“ ist. Diese Vorschrift schließt folglich die Anwendung des § 21 Abs. 2 UStG aus, nach der die EUSt (automatisch) entstehen würde (bzw. könnte), falls, wie hier, eine Zollschuld entsteht.

*Zweitens:* Die Festsetzung der EUSt auf Null in den Eingangsabgabenbescheiden der deutschen und österreichischen Zollverwaltung ist rechtswidrig. Ist die Einfuhr steuerfrei, dann entsteht auch keine Steuer, auch nicht zu einem ermäßigten Steuersatz von Null.

### 3. Nacherhebung nach der AO

Soll im VC 42 die Steuerfreiheit einer fehlgeschlagenen innergemeinschaftlichen Lieferung korrigiert wer-

den, gilt also dafür die AO, entweder § 130 Abs. 2 AO (begünstigender Verwaltungsakt) oder § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO (Steuerbescheid nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO).

Ich halte § 130 Abs. 2 AO für zielführend, weil die Gewährung der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung „ein Recht oder einen rechtlich erheblichen Vorteil begründet“.

Ein begünstigender Steuerbescheid, wie ihn das FG Hamburg und das HZA Hamburg annehmen, ist hingegen für mich ein Widerspruch in sich.

Fest steht jedenfalls: Zollrecht lässt sich auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung, und nur darum geht es hier, nicht anwenden. Es gilt die AO, die Umsatzsteuer ist eine nationale Steuer.

Bei Anwendung des § 130 Abs. 2 AO würde übrigens Folgendes gelten: Das HZA nimmt die Steuerfreiheit ex tunc zurück – wäre hier freilich rechtswidrig wegen Nichtvorliegens der dort normierten Voraussetzungen –, so dass fiktiv zum VC 40 abgefertigt worden wäre mit der Folge, dass mit der damaligen Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr auch die EUSt entstanden wäre.

### 4. Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL

In der Rechtsprechung des EuGH ist anerkannt, erstens dass ein gutgläubiger Steuerpflichtiger nicht auf die Umsatzsteuer in Anspruch genommen werden darf, und zweitens, dass das Verhalten der Behörde mit zu berücksichtigen ist, Letzteres drückt der Grundsatz der guten bzw. ordnungsgemäßen Verwaltung aus.<sup>56)</sup>

Diese Rechtslage sieht der EuGH in Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL<sup>57)</sup> kodifiziert. Die sog. zollamtliche Vorabprüfung der nach dieser Vorschrift abzugebenden Erklärungen und Nachweise im Rahmen des Zollverfahrens der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr erzeugt nach der Rechtsprechung des EuGH Bestandskraft bzw. Vertrauensschutz. Die Gutgläubigkeit im Rahmen des umsatzsteuerrechtlichen Vertrauensschutzes entfällt bei innergemeinschaftlichen Liefere-

47) Vgl. dazu Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, Kap. 3, S. 149 ff. m.w.N., insbesondere auch zur Rechtsprechung des BFH.

48) Stellungnahme v. 4.4.2023 in der Rs. C-791/22.

49) FG Hamburg v. 6.12.2022, 4 K 1/18, MwStR 2023, 698, Az. des EuGH: C-791/22.

50) FG Düsseldorf v. 11.12.2019, 4 K 473/19 Z,EU, ZfZ 2020, 142; EuGH v. 3.3.2021, C-7/20, Hauptzollamt Münster, ZfZ 2021, 189.

51) Hessisches FG v. 2.11.2017, 7 K 1158/14, ZfZ 2019, 21; EuGH v. 10.7.2019, C-26/18, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, ZfZ 2019, 231.

52) So auch Kühl, MwStR 2022, 270.

53) Vgl. EuGH v. 3.3.2021, C-7/20, Hauptzollamt Münster, ZfZ 2021, 189; v. 8.9.2022, C-368/21, Hauptzollamt Hamburg, ZfZ 2022, 365; Schrömbges, MwStR 2021, 668.

54) Vgl. die Terminologie in Art. 143 Abs. 1 MwStSystRL.

55) Der vom FG Hamburg angestellte Vergleich mit den sinngemäß geltenden Zollbefreiungen, die auch für die EUSt gelten, verfängt auch schon deshalb nicht, weil für jede eingeführte Ware nach dem Tarif eine Zollschuld entsteht, der dann Zollsätze, auch von Null, zugeschrieben werden.

56) Vgl. dazu FG München vom 12.1.2023, 14 K 77/21, ZfZ 2023, 192; vgl. ausführlich Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, Kap. 6, S. 335 bis 393.

57) EuGH v. 20.6.2017, C-108/17, Enteco Baltic, ZfZ 2019, 77; vom 25.10.2018, C-528/17, Bozicevic Jezovnik, HFR 2018, 998; dazu überzeugend auch Scheller/Brill, ZfZ 2023, 134, 139; vgl. auch Schrömbges, AW-Prax 2019, 112 ff.

rungen nur, wenn dem Steuerpflichtigen zumindest vorgehalten werden kann, er hätte wissen müssen, dass es in diesem Zusammenhang zu einer vorsätzlichen Umsatzsteuerhinterziehung gekommen ist. Das ist hier unstreitig nicht der Fall.

Das HZA ist also im vorliegenden Fall an seine Genehmigung der steuerfreien Weiterlieferung aufgrund der nach Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL vorgenommenen Vorabprüfung gebunden.<sup>58)</sup> Z war gutgläubig und durfte auf die Rechtmäßigkeit der Vorabprüfung vertrauen. Im Ergebnis entspricht diese Unionsrechtslage der deutschen Bestandskraft eines Steuerwaltungsakts, die hier nicht, weder nach § 130 Abs. 2 AO noch nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO, durchbrochen worden ist und danach auch nicht durchbrochen werden darf.

### VIII. Zollvertreter ≠ EUST-Schuldner

#### 1. Keine EUST auf eine Verzollungsdienstleistung

Das Zollrecht besteuert Waren, keine Dienstleistungen, das gilt unstreitig auch für die EUST.

Warum also soll die Verzollungsdienstleistung des Zollvertreters des Importeurs von der EUST erfasst werden? Die Verzollungsdienstleistung des Grenzspeditors ist eine Dienstleistung i.S.d. Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL, „die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt“.

Der Umstand, dass die Verzollungsdienstleistung i.Z.m. der Einfuhr steht, vermag diese nicht selbst zur Einfuhr zu machen, das sind zwei verschiedene und unterschiedlich zu behandelnde Umsätze. Ansonsten würde die Verzollungsdienstleistung auch doppelt besteuert, einmal mit der Umsatzsteuer (Entgelt) und zum anderen mit der EUST (Warenwert). Diese widersprüchliche Rechtslage entspricht sogar der Praxis.

Kurzum: Die EUST-Besteuerung der Verzollungsdienstleistung verstößt gegen die MwStSystRL, sie wird nicht von Art. 2 Abs. 1 Buchst. d, Art. 30 MwStSystRL erfasst.

Die Steuerbefreiungen bei der Einfuhr erfassen auch keine Dienstleistungen, die in diesem Zusammenhang erbracht werden. Anders ist die diesbezügliche Rechtslage bei der Ausfuhr (Art. 146 Abs. 1 Buchst. d und e MwStSystRL). Mit anderen Worten, eine Steuerschuldnerschaft des Zollvertreters nach Art. 143 Abs. 1 Buchst. d, Art. 201 MwStSystRL aufgrund einer fehlgeschlagenen innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung ist rechtlich nicht begründbar.

#### 2. Vorlage an den EuGH

Würde der BFH trotzdem an der überkommenen Rechtspraxis festhalten wollen, die Verzollungsdienstleistung der EUST zu unterwerfen, wäre er gemäß Art. 267 AEUV verpflichtet, den EuGH zu fragen, ob die Dienstleistung des Zollvertreters mit der EUST belastet werden darf.

### 3. Art. 143 Abs. 1 Buchst. d i.V.m. Art. 201 MwStSystRL

#### a) Das U.I.-Urteil des EuGH vom 12.5.2022

Nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>59)</sup> dürfen zwar die Mitgliedstaaten den Zollvertreter nach ihrem Ermessen gemäß Art. 201 MwStSystRL als Steuerschuldner bestimmen. Mindestvoraussetzung ist aber, dass die Anordnung der Steuerschuldnerschaft „bestimmt“, also eindeutig und unmissverständlich ist. Das ist bei der Pauschalverweisung der § 13a Abs. 2, § 21 Abs. 2 UStG auf das Zollrecht nicht der Fall. Dass die zollrechtliche Fiktion eines Eigengeschäfts in Art. 19 Abs. 1 UAbs. 2 UZK („gilt“) dazu führen kann, dass ein Zollvertreter mit seiner Verzollungsdienstleistung Schuldner einer EUST werden kann, ergibt sich nicht klar und eindeutig aus § 21 Abs. 2 UStG.<sup>60)</sup> Zumal es beim zweiten Teil des VC 42 um die Fiskalvertretung geht.<sup>61)</sup>

#### b) Personenidentität von Importeur, Lieferer und Steuerschuldner

Art. 201 MwStSystRL ist aber auch Tatbestandsmerkmal des Art. 143 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL. Letzterer Vorschrift liegt die Personenidentität von Importeur, Lieferer und Steuerschuldner zugrunde. Diese Personenidentität ist damit eine zusätzliche (vierte) Steuerbefreiungsvoraussetzung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Anschluss an die Einfuhr – also neben der Verschaffung der Verfügungsmacht, dem Grenzübertritt und der Eigenschaft des Steuerpflichtigen als Erwerber.

Der Zollvertreter erfüllt diese Voraussetzungen typischerweise nicht. Also darf ihm gegenüber die Steuerfreiheit auch nicht gewährt werden, das wäre rechtswidrig.

Im vorliegenden Fall ist die Klägerin erst im Wege der Nacherhebung der EUST zum Steuerschuldner erklärt worden. Das verstößt gegen Art. 143 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL. Denn als Schuldner der EUST i.S.d. Art. 201 MwStSystRL darf danach nur der Steuerpflichtige bestimmt werden, der als Importeur die Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat geliefert hat, ohne die Voraussetzungen des Art. 138 MwStSystRL zu erfüllen.<sup>62)</sup> Diese Rechtslage

58) Vgl. auch Scheller/Brill, ZfZ 2023, 134.

59) EuGH v. 12.5.2022, C-714/20, U.I., ZfZ 2022, 209; vgl. dazu Schrömbges, SWI 2023, 489 ff.

60) Der Zollvertreter erledigt nicht das Geschäft des Importeurs, daran ändert auch nichts die fehlende Zollvollmacht, ein Eigengeschäft des Speditors i.S.d. Art. 19 Abs. 1 UAbs. 2 UZK liegt im VC 42 nie vor. Zumal Z hier, was die innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung angeht, nicht als Zollvertreter nach Art. 18 UZK, sondern als Fiskalvertreter gehandelt hat. Die fehlende Fiskalvollmacht führt nun aber nicht zur „Haftung“ des Z auf die (E)USt. Zur Fiskalverzollungsmacht und der Unterscheidung von Zollvertreter und Fiskalvertreter instruktiv Scheller/Brill, ZfZ 2022, 134; vgl. auch Schrömbges, SWI 2020, 1642 ff.

61) Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a i.V.m. § 22a UStG.

62) Wird der VC 42 ordnungsgemäß abgewickelt, gibt es keinen Steuerschuldner gemäß Art. 201 MwStSystRL, weil es ohne Steuerschuld keinen Steuerschuldner gibt, so klar Art. 7 Abs. 1 VStSystRL 2020/262. Einen Schuldner der EUST gibt es im VC 42 nur, wenn die Ware im Verzollungsmitgliedstaat verbleibt, oder bei einer sonst fehlgeschlagenen innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung (heute – Quick Fixes – etwa bei einer fehlerhaften Zusammenfassenden Meldung oder USt-IdNr.), und kein Gutgläubensschutz eingreift. Im letzteren Fall wird zwar formal auch die EUST gemäß § 130 oder § 172 AO nacherhoben (Aufhebung des Verwaltungsakts über die Gewährung der EUST-Befreiung, die die Umsatzsteuerbefreiung enthält), inhaltlich handelt es sich aber um die Umsatzsteuer der steuerpflichtig gewordenen innergemeinschaftlichen Lieferung.

schließt die Anwendung von Art. 77 Abs. 3 Satz 1 UZK i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG aus, weil das Tatbestandsmerkmal „*sinngemäß*“ nicht erfüllt ist, das die „*Beachtung der Wesensmerkmale der Umsatzsteuer*“<sup>63)</sup> voraussetzt.

#### 4. Vorlage an den EuGH

Will der BFH diese Rechtspraxis fortsetzen, den indirekten oder vollmachtlosen Zollvertreter kraft Zollrecht zum Schuldner der EUST zu bestimmen, ist er gemäß Art. 267 AEUV verpflichtet, den EuGH zu fragen:

Darf der Steuervertreter des Importeurs i.S.d. Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL zum Schuldner der EUST i.S.d. Art. 143 Abs. 1 Buchst. d, 201 MwStSystRL erklärt werden, wenn die innergemeinschaftliche Anschlusslieferung die Voraussetzungen des Art. 138 MwStSystRL, wie sich im Nachhinein herausstellt, nicht erfüllt?

Meines Erachtens ist diese Frage zu verneinen, weil der Steuervertreter weder Importeur ist noch die innergemeinschaftliche Lieferung tätigt und deshalb nicht Steuerschuldner werden kann.

63) So Jatzke in Sölch/Ringleb, UStG, § 21 Rz. 27.

## New Compliance mit dem INCASE-Modell: Von Checklisten und Feigenblättern zu nachhaltiger Wirkung

Dr. Michael Jung, Senden/Iller<sup>\*)</sup>

*Der Beitrag beschreibt die Hintergründe, die historische Entwicklung und die Wirkmechanismen von Compliance und zeigt auf dieser Grundlage auf, dass Compliance – im klassischen bzw. gegenwärtigen Verständnis – allenfalls begrenzt als Erfolgsgeschichte oder Allheilmittel für bessere Regeltreue – oder in Summe eine bessere Wirtschafts-, Arbeits- oder gar Lebenswelt bzw. Zivilgesellschaft – taugen kann.*

### Einleitung

Echte und nachhaltige Regeltreue ist an einen neuen Realismus der Aufklärung, der Überzeugung, des Sinns und Bekenntnis („Commitment“) auf ganz verschiedenen gesellschaftlich-funktionalen Ebenen gebunden. Compliance muss damit in einem größeren Zusammenhang neu gedacht werden, was – in Anbetracht der aktuellen (geopolitischen) Verhältnisse – ebenso ungemein schwierig wie zwingend notwendig (oder gar alternativlos) erscheint.

Vor diesem Hintergrund erklärt sich, warum Compliance (und dessen Management) aktuell deutliche Akzeptanz- Wirksamkeits- und Stringenzproblemen bzw. -mängel aufweist und als Daueraufgabe mit beschränktem Wirkungsgrad stetig beworben, verteidigt und durchgesetzt werden muss. Echte, nachhaltige und eigenmotivierte Regeltreue – verstanden und konzipiert im Rahmen eines „New Compliance Program“ – basiert und zielt demgegenüber auf Realismus, Einsicht und Überzeugung jenseits von Utopie, ebenso wie Formalismus, Bürokratie und Marketing.

Damit haben aber auch die behördlichen Strategien und Programme – in ihrer jetzigen Form und Etablierung – zumindest ihren Zenit erreicht und müssen für die neuen Herausforderungen grundlegend überdacht und reformiert werden. Ansonsten drohen (weiterhin) Schein-Compliance und damit einhergehend Akzeptanzmängel ebenso wie Bürokratie und Wirkungsdefizite.

Das dem entgegenwirkende, vom Autor konzipierte „INCASE“-Compliance-Modell,<sup>1)</sup> bietet vor diesem Hintergrund einen realistischen und pragmatischen Ansatz, das Thema aus seiner Sackgasse und verfahrenen Situation zu führen und – flankiert von neuer Hoffnung und Aufmerksamkeit – als Chance bzw. Beitrag zu einer letztlich (etwas) „besseren“ Wirtschafts-

Arbeits- und damit vielleicht sogar Lebenswelt zu be- greifen und zu nutzen.

### Die aktuelle Bedeutung und Situation von Compliance

Compliance hat – auch im Bereich des Zollrechts – in den letzten Jahren nicht nur an Aufmerksamkeit und Bedeutung gewonnen, sondern sich zwischenzeitlich zu einer festen Größe etabliert.<sup>2)</sup> Behörden, Justiz, Berater, Medien und Öffentlichkeit begrüßen und verlangen Compliance in allen Bereichen, in denen Regeln einzuhalten sind.<sup>3)</sup> Gleichzeitig stellt sich damit aber auch die Frage, welche Wirkung Compliance, als zeitlich überschaubares Phänomen, bislang entfaltet hat. Denn letztlich erfordert Compliance von den Wirtschaftsbeteiligten ebenso wie von Seiten von Politik, Verwaltung und Justiz zweifellos einen deutlichen Aufwand.<sup>4)</sup>

Exemplarisch betrachten lässt sich die Frage für den Zollbereich<sup>5)</sup> besonders gut am Programm des Zuge-

\*) Der Autor ist in der Zollverwaltung tätig. Der Beitrag gibt ausschließlich seine persönliche Auffassung wieder.

1) Modifiziert auf Basis des INCASE-Compliance-Modells nach Jung, Compliance für Zoll und Außenhandel, 2. Aufl. 2020, 37 ff.

2) Als beispielhafter Indikator sei genannt: Die Internetsuchmaschine „Google“ liefert für den Begriff über 1 Milliarde Suchergebnisse. Begründungslinien und Nachweise in der Literatur vgl. beispielhaft: Fisseneuert, Praxishandbuch internationale Compliance-Management-Systeme, 2015, 5.

3) Unter Anderem kann sich durch ein etabliertes Compliance-Management die Straf- bzw. Bußgeldhöhe reduzieren (vgl. Entscheidungen des BGH v. 27.4.2022, 5 StR 278/21, wistra 2022, 344, sowie v. 9.5.2017, 1 StR 265/16, wistra 2017, 390).

4) Der viele Unternehmen, vor allem kleinere und mittlere, zu überfordern droht – zumindest, wenn man die entsprechenden Rückmeldungen ernst nimmt.

5) Gemeint ist das Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, bestehend insbesondere aus zoll-, außenwirtschafts- und präferenzrechtlichen Regelungen, aber auch flankierenden Vorschriften wie jüngst in Form des Lieferkettensorgfaltspflichtengesetzes (LkSG) verabschiedet.

lassenen Wirtschaftsbeteiligten (ZWB/AEO),<sup>6)</sup> das im Jahr 2002 in der EU eingeführt wurde: Einerseits sollte man meinen, dass sich mit dessen starker Verbreitung und Anwendung<sup>7)</sup> die Regeltreue damit auf breiter Ebene und deutlich erhöht bzw. verbessert hat. Andererseits scheinen sich (gleichzeitig) kleinere und größere Unredlichkeiten bis hin zu Skandalen zu häufen.<sup>8)</sup> Neben den durchaus in der Natur der Sache liegenden bzw. praktisch unvermeidlichen Einzelfällen von Non-Compliance, zeigen sich zwischenzeitlich aber zunehmend auch strukturelle Compliance-Mängel.<sup>9)</sup> Wie ist dies zu erklären und was sind die diesbezüglichen Hintergründe, Zusammenhänge und Folgen?

### Der Ursprung von Compliance: Die Therapietreue von Patienten

Um diese Fragen zu klären, bietet sich ein Blick auf den Ursprung und die Definition von Compliance an: Während im aktuellen, rechtlich-ökonomischen Kontext Compliance zunächst nichts anderes bedeutet, als die Einhaltung von Bestimmungen oder auch, sich regelkonform zu verhalten, beschreibt der Begriff in seiner ursprünglichen Bedeutung die Bereitschaft bzw. Disziplin eines Patienten, sich an die Vorgaben (Therapien und Medikamente) des Arztes zu halten.

Um ein erstes Schlaglicht auf die Wirksamkeit von Compliance in ihrer ureigenen Bedeutung zu erhalten, lohnt daher zunächst ein Blick auf den Ursprungsbe- reich von Compliance und damit auf die Therapietreue von Patienten. Diesbezüglich zeigen regelmäßige Erhebungen recht stabil, dass bereits lediglich 50 bis 70 % der ärztlichen Verordnungen überhaupt in der Apotheke eingereicht, und (anschließend) nur 25 bis 30 % der verordneten Medikamente letztlich auch korrekt eingenommen werden.<sup>10)</sup>

Wenn also die grundlegend-begriffliche Compliance, verstanden als Therapietreue von Patienten, bereits lediglich einen Wirkungsgrad von allenfalls 30 % erreicht – wie mag es dann im Übrigen bzw. (wirtschafts-)rechtlichen Sektor aussehen? Was sind die Ursachen dieses niedrigen Wirkungsgrads und wie könnten Abhilfemaßnahmen gestaltet sein?

### Keine Compliance ohne Anlass: Aus Schaden wird man klug?

Zur Frage, warum sich Patienten nicht an die Vorgaben ihres Therapeuten bzw. Arztes halten, werden in der Medizin mehrere Gründe angeführt („schlechte Therapietreue hat viele Gesichter“): Neben „menschlichem Versagen“ in Form von Vergessen und Unachtsamkeiten kann es bei chronischen Krankheiten daran liegen, dass lange Zeit keine Symptome spürbar sind. Diesbezüglich tauchen bereits erste Gemeinsamkeiten zu (zoll-)rechtlicher Compliance auf: Sofern keine Probleme bestehen, zumindest keine solchen, die (auf die Entscheidungsträger bzw. merklich) durchschlagen, wird das Erfordernis für Compliance-Maßnahmen und Programme nicht wahrgenommen bzw. priorisiert.

Dies erklärt die häufig zu machende Erfahrung, dass – bspw. im Zollbereich – erst nach Betriebsprüfungen,

Kontrollen und Beanstandungen sowie den entsprechenden (steuer- und ahndungsrechtlichen) Folgen die Einsicht und Bereitschaft für Compliance(-Management-Systeme) vorhanden bzw. ausreichend groß und priorisiert wird. Im allgemein-juristischen bzw. unternehmerischen Bereich sind es insbesondere journalistische Aufdeckungen und entsprechende mediale Berichterstattungen (einschließlich entsprechender Reputationsschäden), die letztlich genügend Leidens- bzw. Handlungsdruck aufbauen, um entsprechende Maßnahmen einzuleiten<sup>11)</sup> – oder dies zumindest zu beteuern.<sup>12)</sup>

Die Behörden und Gesetzgeber haben diesen Aspekt wohl (zumindest implizit und zwischenzeitlich) erkannt und versuchen – neben Sanktionen – auch positiv zu motivieren: Für eine AEO-Bewilligung (früher: Zertifikat) winken nunmehr gewisse Vorteile bzw. Vorzugsbehandlungen wie eine (potenziell) geringere Prüfungsdichte oder Höhe der Sicherheitsleistung.<sup>13)</sup> Die Freiwilligkeit und Eigeneinsicht der Beteiligten in Compliance wird mithin durch einen (mehr oder minder werbewirksamen) Status flankiert. Ganz auf die intrinsische Motivation zu bzw. für Compliance auf Seiten der Beteiligten verlässt man sich allerdings zumindest nicht im Außenwirtschaftsrecht (jedenfalls sobald eine gewisse Bedeutungsschwelle erreicht ist): Wer insbesondere Rüstungsgüter exportieren möchte, muss gegenüber dem Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA)<sup>14)</sup> zuvor ein etabliertes „Internal Compliance Program“ (ICP)<sup>15)</sup> nachweisen.<sup>16)</sup>

- 6) Authorised Economic Operator (AEO), in Deutschland: Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter (ZWB), basierend auf dem „Framework of Standard to Secure and Facilitate Global Trade“ der Weltzollorganisation (WZO/ WCO).
- 7) Die Zahl der Zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten ist im Laufe der Jahre erheblich gestiegen: Im Jahr 2008, als das Programm gestartet wurde, erhielten 512 Wirtschaftsbeteiligte den AEO-Status. Bis 2022 war die Zahl der zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten auf 18210 gestiegen. Diese Wirtschaftsbeteiligten spielen eine sehr wichtige Rolle im EU-Handel: Im Jahr 2020 waren AEO-Bewilligungsinhaber an 74 % der gesamten EU-Einfuhren und 83 % der gesamten EU-Ausfuhren beteiligt (Quelle: Sonderbericht 13/2023 des Europäischen Rechnungshofs, 8).
- 8) Begründung und Beispiele werden im Folgenden eingehend dargelegt.
- 9) Auch dies wird nachfolgend eingehend dargelegt und analysiert.
- 10) Quelle: Bayer Vital GmbH (2019), zitiert nach Pharma Fakten e.V. unter: [www.pharma-fakten.de/news/details/728-therapie-treue-das-a-und-o-im-kampf-gegen-krankheiten](http://www.pharma-fakten.de/news/details/728-therapie-treue-das-a-und-o-im-kampf-gegen-krankheiten).
- 11) Vgl. hierzu exemplarisch die im Jahr 2015 bekannt gewordene Tatsache, dass von mehreren Automobilherstellern Abgasanlagen in Abgasanlagen verbaut wurden („Dieselgate“).
- 12) So sah man im Sommer 2021 die Aufgabe der VW-Compliance-Vorständin Hiltrud Werner, den Dieselskandal aufzuarbeiten, als erledigt an und verlängerte ihren Vertrag nicht. Dies bewertete das Handelsblatt als „gefährliche Fehleinschätzung“, da „der Prozess, VW in ein besseres, regeltraues Unternehmen zu verwandeln, noch lange nicht abgeschlossen“ und vielmehr „Daueraufgabe“ sei (Quelle: [www.handelsblatt.com/meinung/kommentare/kommentar-vw-plant-aus-fuer-compliance-ressort-im-vorstand-ein-gefaehrlicher-fehler/27270208.html](http://www.handelsblatt.com/meinung/kommentare/kommentar-vw-plant-aus-fuer-compliance-ressort-im-vorstand-ein-gefaehrlicher-fehler/27270208.html)).
- 13) Vgl. Art. 38 UZK
- 14) Zur Institution, dessen Aufgaben und Informationen: [www.bafa.de/DE/Aussenwirtschaft/Ausfuhrkontrolle/ausfuhrkontrolle\\_node.html](http://www.bafa.de/DE/Aussenwirtschaft/Ausfuhrkontrolle/ausfuhrkontrolle_node.html).
- 15) Siehe zu den Vorstellungen des BAFA zur Ausgestaltung eines ICP: [www.bafa.de/SharedDocs/Downloads/DE/Aussenwirtschaft/afk\\_merkblatt\\_icp.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=5](http://www.bafa.de/SharedDocs/Downloads/DE/Aussenwirtschaft/afk_merkblatt_icp.pdf?__blob=publicationFile&v=5).
- 16) Das Vorliegen und die materiellen Inhalte eines ICP bei Ausfuhrern wird vom BAFA insbesondere bei der Beantragung von Sammelgenehmigungen geprüft und auf § 8 Abs. 2 AWG gestützt.

### Compliance nur zu besonderen Anlässen: An Weihnachten sind alle Kinder brav

Zudem wird als Grund mangelnder Therapietreue von Patienten eine sogenannte „Weißkittel-Compliance“ konstatiert: Die Therapievorschläge beachtet der Patient – wenn überhaupt – nur unregelmäßig, aber kurz vor dem Arztbesuch wird er ganz brav. Dieses Phänomen lässt sich unschwer auf Kontrollen,<sup>17)</sup> Prüfungen<sup>18)</sup> und Monitoring-Maßnahmen<sup>19)</sup> (nicht nur) von Zollbehörden übertragen. Bei den Beteiligten sinkt nach Erhalt der AEO-Bewilligung oder auch einer Betriebsprüfung die Bedeutung von Compliance oft merklich und kontinuierlich ab. Zum einen werden dann unternehmerische Aspekte und Projekte wieder wichtiger bzw. schieben sich in den Vordergrund und zum anderen wird die Abweichungstoleranz vom Compliance-Idealfall (schleichend) größer. Betriebliche Entwicklungen oder Personalwechsel befördern derartige Entwicklungen zusätzlich.

### Die Verwässerung von Compliance

Aber auch die Behörden tragen häufig ihren Teil zu einem Ausschleichen der Compliance-Qualität bei: Personalmangel, wechselnde bzw. schwankende Prüfungsschwerpunkte und -tiefen, Unklarheiten oder Großzügigkeiten führen zu einem Verwässern von Konstanz, Konsequenz und Nachhaltigkeit von Compliance. Eine behördliche (oberflächliche) Beanstandungsfreiheit und anlassbezogenes Engagement (im Hinblick auf angekündigte bzw. absehbare und eher oberflächliche Routinemaßnahmen der Behörden) konterkarieren sogar bisweilen echte und selbstüberzeugte Compliance der Beteiligten. Dies zeigte sich nicht zuletzt in und durch die Rolle der Behörden bei den Abgasskandalen in der Automobilindustrie<sup>20)</sup> oder auch der „Klimaschutzstiftung“ in Mecklenburg-Vorpommern, deren primärer Zweck die Umgehung von US-Sanktionen beim Bau der Ostsee-Gas-Pipeline „Nord Stream 2“ war.<sup>21)</sup>

### Patientenbindung und behördliche Programme

Im Arzt-/Patientenverhältnis haben letztere häufig eine andere Vorstellung als die Behandelnden, und wenn Beschwerden zurückgehen, ist die Versuchung sehr groß, das Medikament abzusetzen. Entscheidend für das Gelingen einer Therapie wird zwischenzeitlich nicht zuletzt das Verhältnis des Patienten zum Arzt, und hierbei insbesondere der Information, Kommunikation und dem vernünftigen Zugehen, angesehen. Entscheidend für die sogenannte Adhärenz – als Gelingen der Therapie – gilt mithin das Verhältnis zwischen Patient und seinem Behandler und dessen Kommunikationsfähigkeit.<sup>22)</sup>

Diese strukturellen Aspekte des Patienten-/Behandler-Verhältnisses zeigen sich durchaus auch im rechtlichen Compliance-Bereich: Die Verwaltungen versuchen durch Programme wie des zollrechtlichen AEO,<sup>23)</sup> des präferenzrechtlichen Ermächtigten Ausführers,<sup>24)</sup> oder des luftsicherheitsrechtlichen Bekannten Versenders,<sup>25)</sup> die Beteiligten über Zulassungen und Bewilligungen an die Behörden zu binden („Kundenbindung“<sup>26)</sup>). Dies in Form der Pflicht zur Offenlegung zahlreicher Aspekte

und Hintergründe der Unternehmung und Geschäftstätigkeit,<sup>27)</sup> verbunden (im Gegenzug) mit der Verleihung eines besonderen Status (als Qualitätssiegel) mit gewissen Vorteilen bzw. Erleichterungen.

### Auftreten von und Umgang mit Non-Compliance

Einen Schritt voraus erscheint dabei die Betrachtung bzw. Analyse von Non-Compliance in der Therapie gegenüber der im rechtlichen Bereich: Non-Compliance wird hier nicht als irrationaler Fehler und Randproblem, sondern vielmehr als zutiefst menschliches Verhalten verstanden, dies besonders dann, wenn es bspw. bei Diabetes darum geht, immer und immer wieder zu zählen, zu messen und zu dokumentieren.<sup>28)</sup> Parallelen zu den statischen und checklisten-getriebenen Qualitätsmanagement-Programmen,<sup>29)</sup> aber auch des ZWB/AEO und dessen Akzeptanz und Wirkung drängen sich hierbei geradezu auf.<sup>30)</sup>

### Compliance als Daueraufgabe

Realistisch und konstruktiv wird in der Therapie also Compliance als Daueraufgabe mit (stetigen) Abweichungen angesehen und behandelt, ohne in die Schwarz-/Weiß-Betrachtung von Behörden und Politik zu verfallen: Sofern von Seiten öffentlicher Stellen oder Institutionen bei Beteiligten Compliance-Verstöße entdeckt werden – was meist bezeichnender Weise nicht durch die Behörden selbst, sondern durch Dritte erfolgt<sup>31)</sup> – zeigt man sich dort regelmäßig „entrüstet“ bzw. „tief betroffen“, um dann „umfassende Aufklärung“<sup>32)</sup> anzukündigen und zu versichern, dass „mit aller Härte und Konsequenz“ gegen die Delinquenten

17) Vgl. Art. 188 UZK, § 14 AWW.

18) Vgl. Art. 15, 48, 51 UZK, §§ 194, 200 AO, § 23 AWW.

19) Vgl. Art. 23 UZK.

20) Vgl. hierzu exemplarisch (wenn auch journalistisch): [www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/kraftfahrt-bundesamt-wie-die-aufseher-den-abgasskandal-moeglich-machten-a1151932.html](http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/kraftfahrt-bundesamt-wie-die-aufseher-den-abgasskandal-moeglich-machten-a1151932.html).

21) Vgl. hierzu: [www.deutschlandfunk.de/schwesig-klimastiftung-nord-stream-2-gazprom-100.html](http://www.deutschlandfunk.de/schwesig-klimastiftung-nord-stream-2-gazprom-100.html).

22) Quelle: [www.deutschlandfunkkultur.de/ursachen-und-folgen-mangelnder-therapietreue-nein-meine.976.de.html?dram:article\\_id=402284](http://www.deutschlandfunkkultur.de/ursachen-und-folgen-mangelnder-therapietreue-nein-meine.976.de.html?dram:article_id=402284).

23) Vgl. Art. 38 UZK.

24) Vgl. Art. 67 UZK-IA.

25) Vgl. § 9a LuftSiG.

26) Vgl. hierzu insbesondere die psychologischen Aspekte und Erkenntnisse des „Customers-Experience- bzw. Relationship-Managements“.

27) Vgl. Art. 39 UZK, Art. 24 ff. UZK-IA.

28) Quelle: [www.deutschlandfunkkultur.de/ursachen-und-folgen-mangelnder-therapietreue-nein-meine.976.de.html?dram:article\\_id=402284](http://www.deutschlandfunkkultur.de/ursachen-und-folgen-mangelnder-therapietreue-nein-meine.976.de.html?dram:article_id=402284).

29) Fgl. Compliance-Management-Systeme insbesondere ISO 19600, 37301 sowie IDW Prüfungsstandard (PS) 980.

30) Auf die Wirksamkeit des AEO auf die Compliance als operative Fehlerverhinderung wird später ausführlich eingegangen.

31) Insbesondere durch investigativen Journalismus, aber auch durch Whistleblower oder Dritte (Wettbewerber, Beteiligte), vgl. die durch Edward Snowdens Aussagen enthüllte globale Spionage- und Überwachungsaffäre sowie die „Wirecard“-Affäre und die diesbezügliche Rolle der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin).

32) Wie weit dann Aufklärung und (konsequente) Abhilfe betrieben wird (oder eben auch nicht), zeigte sich exemplarisch bei der Aufarbeitung des Abgasskandals in der Automobilindustrie, den Missbrauchsskandalen in der Katholischen Kirche, aber auch im Umgang mit Whistleblowern wie Edward Snowden oder Julian Assange.

vorgegangen würde.<sup>33)</sup> Seitens der Beteiligten (als Institutionen, Entscheidungsträger oder Personen) wird auf Non-Compliance regelmäßig nach dem Muster bzw. mit der Vorgehensweise reagiert: Beteuern-Verfuschen-Abstreiten-Entrüstung-Aktionismus.<sup>34)</sup>

### Die Standardisierung und Zertifizierung von Compliance als Lösung?

Aktuell und im steuerrechtlichen Bezugsrahmen wird Non-Compliance – neben den vorgenannten AEO- und ICP-Programmen – insbesondere mit den Compliance-Management-Standards des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW PS 980<sup>35)</sup> sowie der ISO-Norm 37301:2021<sup>36)</sup> begegnet. Die Zielsetzung eines Compliance-Management-Systems (CMS) nach Muster dieser Programme scheint aber weniger wirtschaftsethisch intendiert, als durch die Abwendung von Haftungsfällen gegenüber Leitungs- und Aufsichtsorganen, insbesondere der Vermeidung einer persönlichen Haftung von Organmitgliedern (Aufsichtsrat, Vorstand, Geschäftsführung), getrieben bzw. geprägt.

Hierfür kann man den Akteuren (tragischer Weise) kaum einen Vorwurf machen, da diese Systematiken und Mechanismen nicht zuletzt aus entsprechender Rechtsprechung resultieren.<sup>37)</sup> Gleichzeitig kann man aber wohl auch kaum ernsthaft erwarten, dass eine derartige Standardisierung die aktuellen Wirkungsdefizite von Compliance-Systemen behebt bzw. das Compliance-Management zukunftsfähig macht. Was kann aber (stattdessen) Abhilfe leisten und damit Alternative oder sogar Lösung sein? Um auf diese Fragen (zukunftsfähige) Antworten zu finden, erfolgt nachfolgend zunächst ein Blick in die Historie von Compliance.

### Der Ursprung und die Historie von Compliance: Die „Mafia des Mittelalters“

Compliance, verstanden als die Einhaltung von gesetzlichen Bestimmungen und Normen, ist im Prinzip nichts (historisch) Neues.<sup>38)</sup> Schon immer und zu allen Zeiten mussten sich Wirtschaftsakteure (ebenso wie Privatpersonen) an geltende Gesetze halten,<sup>39)</sup> und damit auch die Legalität im (internationalen) Wirtschaftsverkehr bzw. grenzüberschreitenden Warenverkehr beachten bzw. einhalten.<sup>40)</sup> Als diesbezüglicher Ursprung bzw. entsprechende Entwicklungslinie von Compliance wird regelmäßig ein zivil- bzw. handelsrechtlicher Ursprung von Compliance bereits früh in Form des Begriffs bzw. Konstrukts des „ehrbaren Kaufmanns“<sup>41)</sup> sowie dem Grundsatz von „Treu und Glauben“<sup>42)</sup> konstatiert.

Das (historische) Bedeutungskonstrukt des ehrbaren Kaufmanns dient gar als (aktuelles) Leitbild – des für börsennotierte Unternehmen einschlägigen – „Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK)“<sup>43)</sup> und ist dort entsprechend verankert.<sup>44)</sup> Bei genauerer Betrachtung zeigt sich jedoch auch hier, dass die Erzählung des „ehrbaren Kaufmanns“ eher Mythos und Legende ist, als der Realität entsprach.<sup>45)</sup> So operierte bereits die Hanse, heute Inbegriff ehrbarer Kaufmannstradition, in Wahrheit wie eine Geheimorganisation, die Gegner mit rabiaten Methoden in die Knie zwang und galt daher vielmehr als „Mafia des Mittel-

alters“.<sup>46)</sup> Als „ehrenwert“ galten diese Kaufleute damit allenfalls „in jenem Sinne, in dem sich auch Mitglieder der Mafia als ehrenwert empfinden“.

### Die jüngere Geschichte von Compliance: Der Skandal als Wegbereiter

Und auch ein Blick in die jüngere Vergangenheit zeigt deutlich, dass letztlich Unternehmenskandale die Wegbereiter von Compliance waren: Beginnend mit der „Zündholzpyramide“ aus Scheingeschäften, Monopolkonstruktionen und Unternehmensverschachtelungen in Steueroasen des Ivar Kreuger im New York der 1920er Jahre<sup>47)</sup> über die Geschäfts- und Bilanzmanipulationen von Enron in den 1990er Jahren, einschließlich der Verstrickung einer der bis dato größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften der Welt (Arthur Andersen)<sup>48)</sup> – was letztlich zur Verabschiedung des „Sarbanes Oxley Acts (SOX)“ führte –<sup>49)</sup> bis hin zu auf geopolitischer bzw. völkerrechtlicher Ebene stattfindenden Menschenrechtsverletzungen und Kriegen.<sup>50)</sup>

### Gründe und Erklärungsansätze für (wirtschaftsrechtliche) Non-Compliance

Als (wirtschaftspsychologischer) Erklärungsansatz für Non-Compliance wird klassischer Weise das 3-Faktorenmodell des „Fraud-Triangle“ bzw. Betrugs-Dreieck „doloser“ Handlungen herangezogen.<sup>51)</sup> Hiernach bedarf es erstens einer Gelegenheit, zweitens einer Motivation und drittens einer Rechtfertigung, dass es zu einer Regelverletzung kommt bzw. diese ermöglicht wird. Konstatierte Abhilfe- bzw. Compliance-Maßnahmen setzen hierzu korrespondierend an der Verhinderung dieser 3 Faktoren an, u.a. durch Kontrollmaßnahmen (bspw. durch die Etablierung eines internen Kontrollsystems<sup>52)</sup>).

Dies klingt schlüssig – allerdings fallen Erklärungsansätze aus Realität bzw. Praxis bisweilen deutlich banaler aus: Einer Studie zum Stand der Implementierung

33) Dies insbesondere bei moralisch-ethisch relevanten Delikten wie Kindesmissbrauch; die Reaktion beschränkt sich regelmäßig in Forderungen bzw. Diskussionen nach Verschärfung des Strafmaßes, was nachweislich kaum Wirkung, insbesondere hinsichtlich der Ursachen derartiger Non-Compliance, erbringt.

34) So geschehen bei den Abgasskandalen in der Automobilindustrie, den Plagiatsverfahren von politischen Persönlichkeiten u. v.

35) Abrufbar unter: [www.idw.de/idw/idw-verlautbarungen/idw-ps-980.html](http://www.idw.de/idw/idw-verlautbarungen/idw-ps-980.html).

36) Abrufbar unter: [www.iso.org/standard/75080.html](http://www.iso.org/standard/75080.html).

37) Vgl. OLG Nürnberg v. 30.3.2022, 12 U 1520/19, GmbHR 2022, 752.

38) Vgl. Fissenewert, Praxishandbuch internationale Compliance-Management-Systeme, 15.

39) Vgl. Kette/Barnutz, Compliance management, 1. Aufl. 2019, 1.

40) Vgl. hierzu Jung, Compliance für Zoll und Außenhandel, 2. Aufl. 2020, 14 f.

41) § 1 IHK-Gesetz.

42) § 242 BGB.

43) Siehe unter: [www.dcgk.de/de](http://www.dcgk.de/de).

44) Vgl. insoweit die Präambel des DCGK.

45) Vgl. Kümper, Der Traum vom Ehrbaren Kaufmann: Die Deutschen und die Hanse.

46) Vgl. Der Spiegel, Ausgabe 53/2020, 127.

47) Vgl. Behringer, Compliance kompakt, 4. Aufl. 2018, 29.

48) Vgl. Behringer, Compliance kompakt, 4. Aufl. 2018, 31.

49) Vgl. Menzies, Sarbanes-Oxley und Corporate Compliance, 2.

50) Die ebenso aktuellen wie tragischen Beispiele hierfür sind augenfällig.

51) Vgl. Cressey, Crime and Criminal Justice.

52) Vgl. Art. 25 Abs. 1 Buchst. f UZK-IA.

von Tax-Compliance-Management-Systemen in Unternehmen zufolge sieht mehr als die Hälfte die definierten Ziele bei der Tax-Compliance höchstens zu 50 % erfüllt, jedes zehnte Unternehmen seine Ziele noch gar nicht erreicht. Als größte Hürde nannten die Befragten mehrheitlich unzureichende Personal- und IT-Ressourcen.<sup>53)</sup> Jedenfalls hieraus lässt sich schlussfolgern, dass schlicht eine mangelnde Bereitschaft (zur Bereitstellung von Ressourcen) ein Hauptgrund für Non-Compliance darstellt.

Auch juristische Erklärungsansätze bleiben insgesamt gesehen eher Stückwerk und ihrer Zunft verhaftet – und greifen damit wohl zu kurz: Fragen nach der (juristischen) Anwendbarkeit eines Verbotsirrtums<sup>54)</sup> werden das Phänomen „Non-Compliance“ wahrscheinlich nicht merklich bzw. wirksam unterbinden.

### Non-Compliance als alltägliche Realität

Damit erscheint ein tieferer – bzw. über den Tellerand der wirtschaftsrechtlichen Compliance hinausgehender – Blick auf Non-Compliance vonnöten bzw. erhellend: Aus organisationssoziologischer Perspektive sind bspw. die Regelabweichungen und Gesetzesverstöße von Volkswagen bei der Manipulation von Abgaswerten alles andere als überraschend.<sup>55)</sup> Vielmehr machen zusammenfassend folgende Faktoren Verstöße alltäglich und damit zum festen Bestandteil der Realität; mit anderen Worten von der Ausnahme zur Regel:

- Termin- und Kostendruck, der regeltreue Prozesse und Verhaltensweisen faktisch unmöglich machen.
- Das Fehlen echter Auswirkungen von Non-Compliance; so ist bspw. das Gewindebohren in Flugzeugfabriken zwar (eigentlich) verboten, jedoch alltägliche Realität und Flugzeugabstürze resultieren hieraus nicht.<sup>56)</sup>
- Das Vorhandensein einer Vertrauenskultur, die Compliance in Form von Checklisten und Bürokratie zwar verletzt, den Sinn und die Wirkung wesentlicher Maßgaben und Verfahrensweisen jedoch einhält und gewährleistet („brauchbare Illegalität“). Paradoxerweise ist hierbei zu beobachten, dass Regeln von Zeit zu Zeit sogar verletzt werden (müssen), damit sie als solche (in ihrer Starrheit) überhaupt weiterexistieren können. In dieser Argumentationslinie wirken Programme wie der AEO oder ISO-Standards (bzw. deren rigide Anwendung und Einhaltung) gemeinhin als „Dienst nach Vorschrift“ – was in der Arbeitswelt eine der effektivsten Streikformen in Organisationen überhaupt darstellt. Starre, bisweilen überholte und zum Selbstzweck geronnene Regeln und Anweisungen lähmen tragischer Weise gleichzeitig bei fehlender (echter) Wirkung.
- Das Aufweichen der Trennlinie (Unabhängigkeit) zwischen Compliance-Adressaten einerseits und Compliance-setzenden bzw. -kontrollierenden Stellen andererseits: So war im Abgasskandal zu jeder Zeit versucht worden, zwischen Kraftfahrtbundesamt und Automobilindustrie sachliche und personelle Verflechtungen herbeizuführen. Prinzipiell bzw. strukturell wird in dieser Hinsicht

von Lobbyismus bis Schmiergeldzahlungen kaum eine Maßnahme ausgelassen, zwischen Politik, Wirtschaft, Parlament und anderen Stellen und Akteuren zu vermitteln und ein möglichst verstricktes und gewogenes Umfeld dafür zu schaffen, dass strenge Regeln erst gar nicht gesetzt, im Verletzungsfall zumindest geduldet, jedenfalls aber nicht oder allenfalls milde sanktioniert werden.

- Das Phänomen der „Kommunikationslatenz“.<sup>57)</sup> Fast alle (innerhalb der Organisation, aber bisweilen selbst darüber hinaus) wissen von den Regelabweichungen („das war klar“, „machen doch alle“), gleichzeitig sind diese Missachtungen nicht oder nur sehr schwierig in der Organisation ansprechbar („das will ich gar nicht wissen“). Unternehmen (ebenso wie Parteien, Verwaltungen etc.) richten einerseits ihre „Schauseite“ her (Öffentlichkeitsarbeit, Hochglanzprospekte, Beteuerungen) – andererseits finden dahinter Regelverletzungen, Abweichungen, Konflikte etc. in den alltäglichen Realitäten und Routinen statt. So konstatieren natürlich (nach außen hin) alle Beteiligten Programme wie den AEO als wichtig und richtig und erklären selbstverständlich die Einhaltung aller Vorgaben. Gleichzeitig wissen (oder zumindest vermuten) wohl die meisten (Eingeweihten), dass die Realität in der (alltäglichen) Praxis anders aussieht.

Non-Compliance muss vor diesem Hintergrund als fester Bestandteil der realen Praxis akzeptiert werden – dies nicht nur bei und in (strategischen) Programmen wie dem AEO, ICP oder ISO-Zertifizierungen, sondern – bspw. im Außenhandel – im Bereich des Warenursprungs- und Präferenzrechts und seiner betrieblichen Umsetzung: Ein Wust an uneinheitlichen, überkomplexen Regelungen, die kaum von der Praxis- bzw. Umsetzungsseite her gedacht und konzipiert sind<sup>58)</sup> – und bei deren Bedeutung und Auswirkungen es nie um Leben oder Tod geht.

### Der Wirkungsgrad von Compliance-Programmen und -Management-Systemen

Für den Zollbereich wird der Status-Quo und Wirkungsgrad gängiger Compliance-Modelle recht schnell deutlich und hat durchaus exemplarische Aussagekraft auch für „benachbarte“ (Rechts-)Bereiche, insbesondere wenn man bspw. weniger die Anzahl der AEO-Bewilligungen betrachtet, sondern die hieraus resultierenden bzw. angestrebten Wirkungen bzw. Verbesserungen. So wurden zwar (allein) in der EU

53) PwC-Studie 2020: Tax CMS – Status quo und Ausblick, 7.

54) Karami, Das Unrechtsbewusstsein von Wirtschafts- und Unternehmensstraf Tätern im Lichte der aktuellen Compliance-Diskussion, 2019, 104 f.

55) Kühl, Volkswagen ist überall. Die alltägliche Normalität der Regelabweichung. Working Paper 7/2015, 2.

56) Beispiel zitiert nach Kühl, S. (2015), Kühl, Volkswagen ist überall. Die alltägliche Normalität der Regelabweichung. Working Paper 7/2015, 2.

57) Kühl, Volkswagen ist überall. Die alltägliche Normalität der Regelabweichung. Working Paper 7/2015, 2.

58) Vgl. allein die Übersicht zu den Präferenzregelungen der EU auf dem Portal „Warenursprung und Präferenzen Online“ ([www.wup.zoll.de](http://www.wup.zoll.de)).



zwischen 2008 und 2020 mehr als 6 500 AEO-Bewilligungen erteilt,<sup>59)</sup> gleichzeitig bzw. währenddessen stiegen allerdings die Nacherhebungen von Einfuhrabgaben aufgrund von Prüfungen der Zollverwaltung allein von 2016 auf 2017 von 109,4 auf 690,7 Mio. € an.<sup>60)</sup> Auch der Europäische Rechnungshof attestiert dem AEO (allenfalls) ein „solides Zollprogramm mit ungenutztem Potenzial und uneinheitlicher Durchführung“ zu sein.<sup>61)</sup>

### **Der AEO und die Rolle und Funktion der staatlichen Institutionen: Scharfes Schwert oder Papiertiger?**

Symptomatisch für die Situation (bzw. das Dilemma) des AEO-Programms ist neben dem Verhalten der Beteiligten auch die Rolle der Behörden bzw. staatlichen Institutionen: So darf einem Wirtschaftsbeteiligten der AEO-Status nicht zuerkannt werden, wenn er im Rahmen seiner Wirtschaftstätigkeit schwere Straftaten begangen hat<sup>62)</sup> und folglich die Zoll- und Steuervorschriften nicht einhält. Während man nun annehmen könnte, dass dies im Prinzip eine Selbstverständlichkeit sei, haben verschiedene Zollbehörden während der Prüfbesuche des Europäischen Rechnungshofs zum Ausdruck gebracht, dass sie dies nicht so sehen bzw. durchsetzen, zumal die AEO-Leitlinien ihres Erachtens nur bedingt zur Auslegung dieses Kriteriums herangezogen werden könnten. Dies ermöglichte es Wirtschaftsbeteiligten, den AEO-Status trotz begangener Straftaten zu erhalten.<sup>63)</sup>

### **Wirksamkeitsmessung von Compliance und entsprechender Systeme**

Ob es in diesem Kontext auch ein Versehen ist, dass nach den Feststellungen des Rechnungshofs<sup>64)</sup> die EU-weit verwendeten Leistungsindikatoren die Wirksamkeit des AEO-Programms nicht hinreichend messen? Zumal nach Einschätzung des Rechnungshofs ein gemeinsamer Rahmen zur Leistungsmessung von entscheidender Bedeutung wäre, um die effektive und effiziente Erreichung der Ziele des AEO-Programms zu überprüfen? Bereits die Berichtsindikatoren zur Leistung des AEO-Programms beziehen sich laut Rechnungshof nur auf einige quantitative Aspekte (z.B. den Anteil des Handels, an dem AEO-Bewilligungsinhaber beteiligt sind). Zurecht hält der Rechnungshof damit fest, dass es dem AEO-Programm (schlicht und ergreifend) an angemessenen quantitativen Zielen und Vorgaben fehlt, die erreicht werden müssen.<sup>65)</sup>

### **Compliance am Wendepunkt?**

Der Zenit und damit die Halbwertszeit klassischer Compliance-(Management-System-)Ansätze (in ihrer bisherigen Form und Architektur) sind damit wohl erreicht, zumindest sind (realistischer Weise) mit klassischen Konzepten, einschließlich deren Weiterentwicklungen, wohl kaum grundlegende Verbesserung der dargelegten (strukturellen) Unzulänglichkeiten und Probleme zu erwarten. Dies räumen mittlerweile selbst eher konservativen Stimmen ein, die gleichzeitig verständlicher Weise versuchen, hierauf zu reagieren und Compliance damit zukunftsfähig zu machen – bzw. ge-

legentlich auch eher (in der bisherigen Systematik bleibend) zu rechtfertigen bzw. zu „verteidigen“.

Die entsprechenden Ansätze sind zwischenzeitlich zahlreich<sup>66)</sup> und reichen von einem Wandel der Compliance-Philosophie von einer „Sanktions- zur Anreizkultur“<sup>67)</sup> bis hin zu einem „werteorientierten“ Compliance-Management.<sup>68)</sup> Allerdings verbleiben auch derartige Evolutionen stets dem gleichen grundsätzlichen (checklisten-getriebenen) Ansatz verhaftet, Compliance letztlich als klassische Regeltreue – mit einem mehr oder weniger authentischen und durchgängigen Add-On (bisweilen auch Feigenblatt, siehe oben) der Compliance-Kultur – zu interpretieren.

### **Einordnung der Kritik: Quo vadis Compliance**

Um nicht falsch verstanden zu werden: Compliance und dessen Management haben bislang Wirkung erzeugt und werden auch zukünftig nicht grundsätzlich an quantitativer und qualitativer Bedeutung verlieren. Und auch die bestehenden Konzepte und Systeme werden weiterhin ihre Berechtigung und ihren Stellenwert behalten. Auch werden Fortschreibungen in der bisherigen Systematik erdacht werden und zur Anwendung kommen. Dem steht grundsätzlich auch nichts entgegen.

Allerdings muss auf dieser Basis, auf diesem Stand des Erreichten – vielleicht nachdem man einen Schritt zurückgetreten ist und etwas Abstand gewonnen hat – für die Zukunft die Frage nach den vorbeschriebenen, elementaren Herausforderungen, denen sich Compliance gegenübersehen, gestellt werden. Gleichzeitig müssen die oben beschriebenen Paradoxien wie die Zwangsläufigkeit und Alltäglichkeit von Regelverletzungen, das Wissen darum und gleichzeitige Wegsehen hierbei, das auf der „Schauseite“ der Organisation stattfindende Betuern von Compliance und dessen Wichtigkeit bei gleichzeitigem Negieren und Ignorieren, enden bzw. dessen konzeptionelle Begegnung finden. Ansonsten werden entsprechende Wirkungs-, Akzeptanz- und damit Bedeutungsverluste (weiter) merklich an Zahl und Qualität gewinnen. Vor diesem Hintergrund stellt sich die zentrale Frage: Quo vadis Compliance?

### **Aufbruch zu neuen Ufern: Der Ansatz eines „New Compliance Programs (NCP)“ auf Basis des „INCASE“-Compliance-Modells**

Um mögliche Ansatzpunkte bzw. eine entsprechende Blaupause für Verbesserungen zu liefern, wurde – für den Anwendungsbereich des grenzüberschreitenden

59) Siehe hierzu: Weerth, Zwölf Jahre Zugelassener Wirtschaftsbeiträger, AW-Prax 2020, 149.

60) Siehe: Der Zoll – Jahresstatistik 2017, 7.

61) Vgl. den Sonderbericht 13/2023 des Europäischen Rechnungshofs, 1.

62) Art. 39 Buchst. a UZK.

63) Sonderbericht 13/2023 des Europäischen Rechnungshofs, 18.

64) Sonderbericht 13/2023 des Europäischen Rechnungshofs, 18 f.

65) Sonderbericht 13/2023 des Europäischen Rechnungshofs, 19.

66) Allein die Compliance-Spezialbereiche differenzieren sich (verständlicher Weise) immer tiefer und weiter aus bis in die kleinsten Rechts- und Sachthemen und gewinnen fortlaufend an Zahl und Komplexität.

67) Vgl. die Deloitte-Studie „The Future of Compliance 2022“.

68) Vgl. Dittmers, Werteorientiertes Compliance-Management.

Warenverkehrs – das „INCASE“-Compliance-Modell<sup>69)</sup> einer entsprechenden Evolution unterzogen. Dies vor dem Hintergrund, dass dieses Modell bereits in seiner Grundausrichtung für Offenheit, Evolution und eines Denkens (und Handelns) „außerhalb der Box“<sup>70)</sup> angelegt war. Auch wurden – wie im Modell mit seinen entsprechenden Dimensionen ebenfalls angelegt – bewusst die Basis bzw. die Elemente des Bewährten beibehalten und fortentwickelt.<sup>71)</sup>

- In Dimension (oder auch Evolutions-Stufe) 1 wird Compliance als klassische Regeleinholung konzipiert und umgesetzt (Zollwert, Einreihung, Exportkontrolle etc.). Die Kenntnis und entsprechende Einhaltung geltender Normen und Bestimmungen ist elementar und nicht verhandelbar.
- In Dimension 2 (Advantage) können, dürfen und sollen (redliche) Unternehmen auch die rechtlich möglichen Optionen, Gestaltungsspielräume und Vorteile im Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs nutzen: Präferenzen, Zollbefreiungen, Bewilligungen und Vereinfachungen bieten zahlreiche Optimierungspotenziale, die nicht nur Last und Mühe, sondern eben auch (Wettbewerbs-) Vorteile bieten.
- In Dimensionen 3 (Synergy) und 4 (Efficiency) wird in der Prozessperspektive analysiert und anschließend optimiert, welche Synergie-, Verschlankeungs- und Beschleunigungspotenziale, bspw. zwischen den einzelnen Compliance-Bereichen wie Steuern und Zoll, aber auch zum Qualitätsmanagement oder der IT, bestehen bzw. nutzbar sind.

Die 5. Dimension (Integral/ Integrative) war im Modell bereits in seiner Entstehung als das Besondere, die „hohe Schule bzw. Kunst“ des Compliance-Managements angelegt: Systemische, kulturelle, ganzheitliche und innovative Ansatzpunkte finden hier, zunächst durchaus inhaltsoffen, Raum, Stellenwert und inhaltliche Präzisierung. Daher bot das „INCASE“-Modell einem neuen (konzeptionellen und inhaltlichen) Programm von Compliance eine taugliche Plattform und Heuristik.

### Konzeptionelle und inhaltliche Ausgestaltung einer „New Compliance“

Gegenwärtig ist das vorbeschriebene Update des „INCASE“-Modells nach seiner methodischen Konzipierung in der inhaltlichen und praktischen Erprobungsphase,<sup>72)</sup> insbesondere um finale Anpassungen vornehmen zu können. Im Wesentlichen liegen dem Modell folgende strategische Leitlinien zugrunde:

1. Auf der Makroebene steht (als basale Präambel) der ausdrückliche, offizielle, erklärte, gemeinschaftliche und bedingungslose Verzicht auf illusorische Compliance durch alle Akteure (Gesetzgeber, Politik/Verwaltung/Justiz, Wirtschaftsbeteiligte und ggf. Bürger/Verbraucher) voran. Zukünftig werden Compliance-Regeln, Programme, aber auch entsprechende Management-Systeme, zunächst einer Realismus- und Wesentlichkeitsprüfung unterzogen: Multilaterale Kumulierungen im Präferenzrecht, kleinteiligste Prozessbeschreibungen für eine AEO-Bewilligung, müssen dann – in welcher Form auch immer – obsolet werden. Soweit bzw. -lange diese Maßgabe (bzw. Vision) sei-

tens der Gesetzgeber nicht umgesetzt wird, verzichten alle übrigen Akteure (insbesondere Beteiligte) ausdrücklich und erklärter Maßen auf eine An- bzw. Teilnahme und damit einer entsprechenden Umsetzung optionaler Regelungen bzw. Teilen davon (bspw. durch Nichtteilnahme an Präferenzverkehren bzw. AEO-Programmen).<sup>73)</sup>

2. Auflösung von Compliance-Widersprüchen seitens aller Akteure in deren eigenen Bereichen in Form einer „Nivellierung zur Mitte“ bzw. einer realistischen Ehrlichkeit: Von Seiten der Anwender/Adressaten (Wirtschaftsbeteiligten) werden Compliance-Maßnahmen ausschließlich in den zwingend-wesentlichen bzw. eklatanten Bereichen umgesetzt und ausgeführt – dort aber konsequent und nachhaltig. Hierfür werden konsequent die entsprechenden Ressourcen bereitgestellt, das heißt finanzielle, technische und personelle Mittel geschaffen. Zudem werden Beschäftigte nicht in das Dilemma Zeit-/ Kostendruck versus Compliance verstrickt. Darüber hinaus wird (seitens der Leitung bzw. Öffentlichkeitsarbeit der Organisation) damit aufgehört, Compliance zu proklamieren und (in den alltäglichen Prozessen bzw. Realitäten) Non-Compliance zu praktizieren. In der Politik werden analog hierzu künftig Verstrickungen (wie zwischen der Automobilindustrie und dem Kraftfahrtbundesamt im Abgasskandal) und inhaltliche Paradoxien (wie im Umgang mit der Ukraine und den entsprechenden Sanktionsmaßnahmen gegen Russland) unterlassen bzw. aufgelöst.

3. Auf der Mikroebene (und damit den Compliance-Management-Systemen der Beteiligten) wird künftig ein neues (Selbst-)Bewusstsein die operativen Maßnahmen prägen: Hin zu echter Regeleinholung in wesentlichen Bereichen (Abgaben, Exportkontrolle, Verbote- und Beschränkungen) und Abkehr von Programmen, Checklisten und Konzepten mit fraglicher Effektivwirkung und bürokratischen Auswüchsen bis hin zu Feigenblatt- oder Pseudo-Compliance – gerade in Form von Formalzertifikaten. Konkret könnte damit vielleicht die gegenwärtige Paradoxie der insgesamt enormen bzw. steigenden Zahl an AEO-Bewilligungen ohne (messbare) Auswirkung auf Regeltreue/ -verstöße (bspw. in Form von Beanstandungen bei Prüfungen) wenn nicht umgekehrt, so doch zumindest nivelliert werden.

4. Non-Compliance wird – von allen Akteuren – explizit als Teil der alltäglichen Realität thematisiert und letztlich anerkannt, dabei analysiert bzw. gemessen

69) Siehe zum Modell ausführlich Jung, Compliance für Zoll und Außenhandel, 2. Aufl. 2020, 39 ff.

70) Klassisch könnte man dies mit den Begriffen von Innovation und Kreativität, aktuell mit denen der „Game-Changer“ und „Rule-Breaker“ ausdrücken.

71) Siehe zu den Modelldimensionen zusammenfassend: Jung, Customs compliance with the „INCASE-Modell“ – a holistic approach for real effectiveness, in Customs Compliance & Risk Management Journal, Special-Issue May/2023, 4 f.

72) Aktuell wird das Modell in der Praxis von bzw. mit mehreren Partnern in der Industrie, der Beratung und Kammern methodisch und inhaltlich angewandt und evaluiert. Ein erster Ergebnisbericht ist noch in 2023 zu erwarten.

73) Natürlich nur, soweit dies möglich ist, insbesondere bei fakultativen Regelungen wie dem AEO/ZWB oder Bewilligungen im Präferenzrecht. Bei zwingenden gesetzlichen Vorgaben ist dies unmittelbar zwar nicht möglich, jedoch bietet sich auch hier bspw. die Möglichkeit, unter bestimmten Umständen überhaupt nicht zu importieren und damit nicht Adressat und Umsetzungspflichtiger obligatorischer Regelungen zu werden.

und damit objektiv, authentisch, aufrichtig und auf dieser Grundlage professionell gemanagt. Auf Basis einer klassischen Fehlerkultur wird Non-Compliance nicht (mehr) negiert, vertuscht und anschließend Einzelnen „in die Schuhe geschoben“, sondern als Gelegenheit zum Lernen, Verbessern und zur Weiterentwicklung – als zwangsläufig auftretendes bzw. sogar notwendiges Phänomen – begriffen, behandelt und kommuniziert.

5. Das operative Management von Compliance (im Außenhandel) wird auf Basis dieser Leitlinien konkretisiert und mittels des „INCASE“-Compliance-Modells (nochmals) schlanker, agiler, anpassungsfähiger und wirksamer, aber insbesondere auch ehrlicher, nachhaltiger und damit akzeptierter.

### Fazit

Compliance und dessen Management stehen gegenwärtig an einem (kulturellen) Wendepunkt: Die bisherige Philosophie und die hieraus abgeleiteten Strategien und Systematiken haben eine durchaus achtbare Wirkung erbracht bzw. hinterlassen und insoweit ihre Zwecke erfüllt. Für die Zukunft erscheinen die entsprechenden Modelle (und deren Evolutionen) allerdings ausgereizt. Schein-Compliance, Glaubwürdigkeits- und Akzeptanzdefizite und bürokratische

Auswüchse sind die allgegenwärtigen Symptome dieser Entwicklung bzw. Situation.

Vor diesem Hintergrund bedarf es eines „New Compliance Programs (NCP)“, das – in einer 360-Grad-Betrachtung – möglichst alle Akteure (und deren Rollen, Aufgaben und Verhalten) idealerweise einbezieht, jedenfalls aber nicht (länger) ausblendet bzw. ignoriert. Zentral ist diesem Ansatz, dass auf Basis einer neuen, (selbst-)bewussten Ehrlichkeit und einem entsprechenden Realismus erstens Compliance-Anforderungen auf Sinnhaftigkeit hinterfragt werden, zweitens Widersprüche in der Außendarstellung wie der organisationsinternen Realität konsequent aufgelöst werden, und drittens Non-Compliance als (natürlicher) Teil der Realität bzw. des Alltags – und nicht länger als Fehler oder Unfall – angesehen und behandelt werden.

Das (modified) „INCASE“-Compliance-Modell bietet hierzu einen Ansatz, Compliance und entsprechende Management-Systeme zukunftsfähig zu machen. Das Modell wurde ebenso wissenschaftstheoretisch wie praxisorientiert konzipiert und wird gegenwärtig in der Praxis umgesetzt und erprobt. Beteiligte und Interessierte auf allen Ebenen sind herzlich aufgerufen, am entsprechenden Austausch teilzunehmen.

## ZfZ-Rechtsprechung

### Zollrecht

#### Waren, an deren Herstellung mehr als ein Land oder Gebiet beteiligt ist – Begriff „Hohlprofil“

Der EuGH hat mit diesem Urteil eine wichtige Entscheidung im Bereich des nicht-präferenziellen Ursprungsrechts getroffen. Sie dürfte sowohl zolltariflich wie ursprungsrechtlich wesentliche Auswirkungen für Importeure nahtloser Rohre aus rostfreiem Stahl haben. Darüber hinaus ist die Entscheidung zur Auslegung des Anhangs 22-01 UZK-DA auch für andere gleichgelagerte Fälle des nicht-präferenziellen Ursprungsrechts außerhalb der Stahlbranche grundsätzlich bedeutsam.

**1. Die Primärregel für Waren der Unterposition 7304 41 des Harmonisierten Systems zur Bezeichnung und Codierung der Waren in Anhang 22-01 UZK-DA in der durch die Delegierte Verordnung (EU) 2018/1063 der Kommission vom 16.5.2018 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass der Begriff „Hohlprofil“ im Sinne dieser Regel eine warmverformte „Rohrluppe“, gerade und von gleichmäßiger Wanddicke, die die Anforderungen einer technischen Norm für nahtlose warmgefertigte Rohre aus nicht rostendem Stahl nicht erfüllt und aus der durch Kaltverarbeitung Rohre mit anderem Querschnitt und anderer Wanddicke hergestellt werden, die unter die Unter-**

**position 7304 41 des Harmonisierten Systems zur Bezeichnung und Codierung der Waren fallen, nicht erfasst.**

**2. Die Primärregel für Waren der Unterposition 7304 41 des Harmonisierten Systems zur Bezeichnung und Codierung der Waren in Anhang 22-01 UZK-DA in der durch die Delegierte Verordnung 2018/1063 geänderten Fassung ist ungültig, soweit sie es ausschließt, dass der Wechsel der Tarifposition, der sich aus der Verarbeitung von Rohren der Unterposition 7304 49 des Harmonisierten Systems zu kaltgezogenen oder kaltgewalzten Rohren und Hohlprofilen, nahtlos, aus Eisen (ausgenommen Gusseisen) oder Stahl der Unterposition 7304 41 des Harmonisierten Systems, ergibt, Letzteren die Eigenschaft von Erzeugnissen mit Ursprung in dem Land verleiht, in dem dieser Wechsel stattgefunden hat.**

EuGH, Urteil vom 21.9.2023, C-210/22, Stappert Deutschland.

AEUV Art. 290; UZK Art. 33, Art. 60 Abs. 2, Art. 62, Art. 284; UZK-DA Art. 32, Art. 33, Anh. 22-01; KN Pos. 7304 UPos. 49, Pos. 7304 UPos. 41; HS Kap 73; EUV 2018/1063.

*Stappert, eine Stahlhandelsgesellschaft, hat eine Verbindliche Ursprungsankunft gemäß Art. 33 der Verordnung Nr. 952/2013 beantragt, um nahtlose Rohre aus nicht rostendem Stahl der Unterposition 7304 41 HS aus Südkorea einzuführen. Die Rohre werden wie folgt hergestellt: In China werden in einem ersten*

Schritt massive Rohblöcke durch das Warmumformungsverfahren des Strangpressens (Warmumformung) hergestellt. Das so hergestellte Halbzeug (im Folgenden: Rohrluppen) gehört zur Unterposition 7304 49 HS. In einem zweiten Schritt werden die Rohrluppen nach Südkorea gebracht, wo sie kaltgewalzt und zu Rohren gezogen werden. Nach Ansicht von Stappert ist gemäß Art. 60 Abs. 2 UZK Südkorea als Ursprungsland der betreffenden Rohre anzugeben. Dies hätte zur Folge, dass auf die Einfuhren dieser Rohre kein Antidumpingzoll erhoben werden müsste, was nicht der Fall wäre, wenn China das Ursprungsland wäre.

Das Zollamt hat festgestellt, dass die Rohre denselben nicht präferenziellen Ursprung hätten wie die Rohrluppen, d.h. China. Nach der Primärregel sei der Ursprung der Rohre nämlich anhand des Herstellungslandes der Rohrluppen zu bestimmen.

Stappert legte gegen diese Entscheidung Einspruch ein und machte geltend, dass der letzte wesentliche, wirtschaftlich gerechtfertigte Verarbeitungsschritt für den Ursprungserwerb maßgeblich sein müsse. Im vorliegenden Fall erfolge dieser letzte Schritt jedoch in Südkorea.

Das Zollamt hat den Einspruch zurückgewiesen. Zum einen finde in Südkorea kein Wechsel der Tarifposition statt. Zum anderen könnten die in China hergestellten Rohrluppen entgegen dem Vorbringen von Stappert nicht als „Hohlprofile“ der Unterposition 7304 49 HS im Sinne des Kriteriums für Hohlprofile angesehen werden, die anschließend in Südkorea kalt umgeformt würden. Der Begriff „Hohlprofile“ müsse im Sinne der Erläuterungen zu Kapitel 73 HS ausgelegt werden; daraus folge, dass die Rohrluppen keine „Hohlprofile“, sondern „Rohre“ seien.

Stappert erhob beim Finanzgericht Hamburg Klage auf Erteilung einer vUA-Entscheidung, mit der festgestellt wird, dass Südkorea das Ursprungsland der betreffenden Rohre ist, und, hilfsweise, auf Feststellung, dass die Weigerung des Zollamts, diesen Ursprung festzustellen, rechtswidrig war.

Das Finanzgericht fragt sich, ob der Begriff „Hohlprofile“ im Sinne der Primärregel Waren wie Rohrluppen umfasst.

Erstens könne die Tragweite dieses Begriffs nicht aus der Entstehungsgeschichte der Primärregel abgeleitet werden, insbesondere nicht durch Bezugnahme auf Dokumente, die anlässlich der Verhandlungen erstellt worden seien, die im Rahmen des im 20. Erwägungsgrund der Delegierten Verordnung 2015/2446 genannten Arbeitsprogramms für das Übereinkommen über Ursprungsregeln stattgefunden hätten, in denen nicht erläutert werde, was unter „Hohlprofilen“ der Unterposition 7304 49 HS zu verstehen sei.

Zweitens sei die Auslegung vorzuziehen, die ursprungsrechtlichen Wertungskriterien besser gerecht werde, und eine tarifrechtliche Auslegung dürfe den in Art. 60 Abs. 2 UZK vorgesehenen Kriterien nicht zuwiderlaufen.

Drittens verwiesen die einleitenden Anmerkungen zu Anhang 22-01 UZK-DA nicht auf die Erläuterungen zum HS.

Viertens sei das in der Primärregel vorgesehene Herstellungsverfahren dasjenige, das insbesondere in den Erläuterungen zu Position 7304 HS beschrieben sei, woraus abgeleitet werden könne, dass warmgewalzte oder warmstranggepresste Rohre als Zwischenprodukte verwendet würden und daher „Hohlprofile“ im Sinne des genannten Kriteriums darstellten.

Fünftens gebe es keine einheitliche Taxonomie für die Beschreibung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Vorgänge.

Sechstens wäre, wenn der Begriff „Hohlprofil“ gemäß den Erläuterungen zum HS zu dessen Kapitel 73 auszuliegen wäre, der Ursprungserwerb allein von der Form des Vormaterials abhängig, was als eine willkürliche Anwendung von Art. 60 Abs. 2 UZK erscheine.

Außerdem ergebe sich aus dem 33. Erwägungsgrund der Durchführungsverordnung (EU) 2017/2093 der Kommission vom 15.11.2017 zur Einstellung der Untersuchung betreffend die mutmaßliche Umgehung der mit der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1331/2011 des Rates eingeführten Antidumpingmaßnahmen gegenüber den Einfuhren bestimmter nahtloser Rohre aus rostfreiem Stahl mit Ursprung in der Volksrepublik China durch aus Indien versandte Einfuhren, ob als Ursprungserzeugnisse Indiens angemeldet oder nicht, und zur Einstellung der mit der Durchführungsverordnung (EU) 2017/272 der Kommission eingeführten zollamtlichen Erfassung dieser Einfuhren (ABl. 2017 Nr. L 299, 1), dass ein Rohr durch die Kaltumformung wesentlich be- und verarbeitet werde und sich seine wesentlichen Merkmale hierdurch unumkehrbar veränderten, so dass damit seine Abmessungen und seine materiellen, mechanischen und metallurgischen Eigenschaften geändert würden, wie aus dem Abschnitt „Allgemeines“ der Erläuterungen zum HS zu dessen Kapitel 72 hervorgehe, die für Kapitel 73 HS relevant seien.

Siebtens habe eine Auslegung des Begriffs „Hohlprofil“ auf der Grundlage der Erläuterungen zum HS zu dessen Kapitel 73 in technischer Hinsicht keine Bedeutung in der Praxis. Die Kaltumformung eines Hohlprofils im Sinne der Definition in diesen Erläuterungen sei nämlich – selbst wenn sie technisch möglich wäre – mit prohibitiven Kosten verbunden, so dass das gebräuchlichste Verfahren zur Herstellung von Rohren die Kaltverarbeitung von warmgefertigten Rohren sei.

Achtens könnten nicht alle Waren der Unterposition 7304 49 HS verarbeitet werden. Rohrluppen seien aber Waren, die ohne weitere Verarbeitung nicht verwendet werden könnten. Insoweit zeige der Umstand, dass das Vormaterial, aus dem die Rohre der Unterposition 7304 41 HS hergestellt würden, nicht auf die Erfüllung einer Industrienorm für warmgefertigte nahtlose Rohre getestet worden sei, dass es zwangsläufig Gegenstand einer weiteren Verarbeitung sein müsse.

Sodann fragt sich das Gericht für den Fall, dass der Ursprung der betreffenden Rohre nicht nach dem Hohlprofil-Kriterium bestimmt werden sollte oder dass sich die Beantwortung der ersten Frage als unmöglich erweist, ob dieses Kriterium wegen fehlender Begründung, wegen fehlender Bestimmtheit oder wegen sei-

ner Unvereinbarkeit mit Art. 60 Abs. 2 UZK ungültig ist.

*Für den Fall, dass die Primärregel für ungültig erklärt werden sollte, soweit sie sich auf das Hohlprofile-Kriterium bezieht, fragt sich das Gericht welche Regel des Unionsrechts dann anzuwenden wäre, um den Ursprung der betreffenden Rohre zu bestimmen.*

*Das Finanzgericht legt dem EuGH diese Fragen zur Vorabentscheidung vor:*

*1. Erfasst der Begriff „Hohlprofile“ im Sinne der Primärregel, die den Ursprungserwerb vom „Wechsel von Hohlprofilen der Unterposition 7304 49“ abhängig macht, eine warmgefertigte Ware der Unterposition 7304 49 HS, gerade und von gleichmäßiger Wanddicke, die die Anforderungen einer technischen Norm für nahtlose warmgefertigte Edelstahlrohre nicht erfüllt und aus der durch Kaltverarbeitung Rohre mit anderem Querschnitt und anderer Wanddicke hergestellt werden?*

*2. Falls die erste Frage zu verneinen oder nicht zu beantworten ist: Verstößt das Hohlprofile-Kriterium gegen Art. 60 Abs. 2 und Art. 284 UZK sowie Art. 290 AEUV, weil*

*a) ihm die Begründung fehlt,*

*b) es zu unbestimmt ist oder*

*c) Bearbeitungsvorgänge von der Ursprungsbegründung ausgeschlossen werden, die nach Art. 60 Abs. 2 UZK ursprungsbegründend wären?*

*3. Falls die zweite Vorlagefrage bejaht wird: Bestimmt sich der Ursprungserwerb von Waren der Unterposition 7304 41 HS im Ausgangsrechtsstreit nach der Primärregel „CTH“, der Restregel in Kapitel 73 des Anhangs 22-01 UZK-DA oder nach Art. 60 Abs. 2 UZK?*

Aus den Gründen:

#### **Anwendung der Primärregel – als „Rohrluppen“ eingestufte Waren sind entweder „Rohre“ oder „Hohlprofile“**

(37) Nach der Primärregel gelten Rohre und Hohlprofile der Unterposition 7304 41 HS als Ursprungswaren des Landes, in dem sie durch Kaltziehen oder Kaltwalzen (Kaltumformung) hergestellt worden sind, wenn sie entweder aus Waren, die unter eine andere Position des HS fallen, oder aus „Hohlprofilen der Unterposition 7304 49“ des HS hergestellt worden sind.

(38) Aus Nr. 2.1 der einleitenden Anmerkungen zu Anhang 22-01 UZK-DA geht zum einen hervor, dass die in diesem Anhang aufgeführten Regeln auf die Waren auf der Grundlage ihrer Einreihung in das HS sowie weiterer Kriterien, die gegebenenfalls speziell für die Zwecke dieses Anhangs zusätzlich zu den Positionen oder Unterpositionen des HS vorgegeben werden, anzuwenden sind, und zum anderen, dass für die Bestimmung einer korrekten Teilposition oder Unterposition für bestimmte Waren dieses Anhangs die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des HS und die jeweiligen Anmerkungen zu den Abschnitten, Kapiteln und Unterpositionen des HS sinngemäß anzuwenden sind,

soweit in diesem Anhang 22-01 nichts anderes bestimmt ist.

(39) Zudem liefern die Erläuterungen zum HS als solche wertvolle Hinweise für die Auslegung der Positionen und Unterpositionen des HS (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18.6.2020, C-340/19, Hydro Energo, ZfZ 2020, 248, Rz. 36).

(40) Gemäß dem Abschnitt „Allgemeines“ der Erläuterungen zum HS zu dessen Kapitel 73, auf den in der Erläuterung zu Position 7304 HS ausdrücklich Bezug genommen wird, handelt es sich bei konzentrischen Hohlzeugnissen mit über die gesamte Länge gleichbleibendem, nur einen einzigen geschlossenen Hohlraum aufweisenden Querschnitt derselben inneren und äußeren Form um „Rohre“ im Sinne des Kapitels 73 HS, während es sich bei Hohlzeugnissen, die der vorstehenden Begriffsbestimmung nicht entsprechen, hauptsächlich solche, deren äußere und innere Querschnitte nicht dieselbe Form aufweisen, um „Hohlprofile“ handelt.

(41) Hingegen wird der Begriff „Rohrluppe“ im in der vorstehenden Randnummer genannten Abschnitt „Allgemeines“ nicht erwähnt. Daraus folgt, dass für die Anwendung der Primärregel als „Rohrluppen“ eingestufte Waren entweder „Rohre“ oder „Hohlprofile“ im Sinne von Kapitel 73 HS sind.

(42) Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten geht hervor, dass die betreffenden Rohre, deren Einfuhr Stappert beabsichtigt, aus Rohrluppen hergestellt wurden, die unter den in Rz. 40 des vorliegenden Urteils angeführten Begriff „Rohre“ im Sinne der Erläuterungen zu Kapitel 73 HS fallen, insbesondere soweit sie als gerade und von gleichmäßiger Wanddicke beschrieben werden.

#### **Rohrluppen keine „Hohlprofile“**

(43) Als solche können diese Rohrluppen daher nicht unter den Begriff „Hohlprofil“ fallen, weder im Sinne von Kapitel 73 HS noch im Sinne der Primärregel.

(44) Insoweit ist klarzustellen, dass aus den in Rz. 40 des vorliegenden Urteils angeführten Definitionen der Begriffe „Hohlprofil“ und „Rohr“ in keiner Weise hervorgeht, dass die davon erfassten Erzeugnisse den Anforderungen einer technischen Norm entsprechen müssten, damit sie unter diese Begriffe fallen können.

(45) Außerdem bedeutet insbesondere der Umstand, dass die Erläuterung zu Position 7304 HS ein Verfahren der Herstellung von Rohren durch Kaltfertigbearbeitung warmgewalzter oder warmstranggepresster Rohrluppen beschreibt, ohne die Herstellung von Rohren aus Hohlprofilen zu erwähnen, nicht zwangsläufig, dass diese Herstellung nicht möglich ist, da die Erläuterung im Übrigen klarstellt, dass Rohre und Hohlprofile der Position 7304 HS durch unterschiedliche Verfahren hergestellt werden können.

(46) Das vorliegende Gericht weist darauf hin, dass eine Auslegung des in der Primärregel enthaltenen Begriffs „Hohlprofil“ in einem mit den Angaben in den Erläuterungen zum HS zu dessen Kapitel 73 übereinstimmenden Sinne die Gültigkeit dieser Regel insbesondere im Hinblick auf Art. 60 Abs. 2 UZK in Frage stellen könnte.

(47) Zwar ist nach einem allgemeinen Auslegungsgrundsatz ein Unionsrechtsakt so weit wie möglich in einer seine Gültigkeit nicht in Frage stellenden Weise auszulegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13.9.2018, C-358/16, UBS Europe u.a., RIW 2018, 835, Rz. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(48) Eine Auslegung der in den Primärregeln enthaltenen Begriffe, die von ihrer Tragweite im Sinne des HS abweicht, würde jedoch die innere Kohärenz der Delegierten Verordnung 2015/2446 beeinträchtigen (vgl. entsprechend Urteil vom 17.6.2021, C-862/19 P, Tschechische Republik/Kommission, juris, Rz. 52).

(49) Folglich ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Primärregel dahin auszulegen ist, dass der Begriff „Hohlprofil“ im Sinne dieser Regel eine warmverformte „Rohrlupe“, gerade und von gleichmäßiger Wanddicke, die die Anforderungen einer technischen Norm für nahtlose warmgefertigte Rohre aus nicht rostendem Stahl nicht erfüllt und aus der durch Kaltverarbeitung Rohre mit anderem Querschnitt und anderer Wanddicke hergestellt werden, die unter die Unterposition 7304 41 HS fallen, nicht erfasst.

#### **Gültigkeit des Kriteriums für Hohlprofile aufgrund des Ausschlusses des Ursprungserwerbs von Waren, die kalt aus Rohren der Unterposition 7304 49 HS hergestellt werden**

(50) Die zweite Frage betrifft die Gültigkeit des Kriteriums für Hohlprofile aufgrund des Ausschlusses des Ursprungserwerbs von Waren der Unterposition 7304 41 HS, die kalt aus Rohren der Unterposition 7304 49 HS hergestellt werden. Dieses Kriterium stellt jedoch nur eins der beiden alternativen Kriterien der Primärregel dar, die beide einen solchen Ursprungserwerb dieser Waren ausschließen.

(51) Daher ist davon auszugehen, dass das vorliegende Gericht mit seiner zweiten Frage den Gerichtshof im Wesentlichen ersucht, sich zur Gültigkeit der Primärregel im Hinblick auf Art. 290 AEUV, den Grundsatz der Rechtssicherheit und Art. 60 Abs. 2 UZK zu äußern.

(52) Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 62 UZK die Kommission ermächtigt wird, delegierte Rechtsakte zu erlassen, in denen die Regeln festgelegt werden, nach denen Waren gemäß Art. 60 UZK als in einem Land oder Gebiet der letzten wesentlichen, wirtschaftlich gerechtfertigten Be- oder Verarbeitung, die in einem dazu eingerichteten Unternehmen vorgenommen wurde und zur Herstellung eines neuen Erzeugnisses geführt hat oder eine bedeutende Herstellungsstufe darstellt, unterzogen angesehen werden. Mit diesen Rechtsakten soll genauer bestimmt werden, wie die in Art. 60 UZK genannten abstrakten Kriterien in konkreten Situationen auszulegen und anzuwenden sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20.5.2021, C-209/20, Renesola UK, ZfZ 2021, 271, Rz. 33).

(53) Die Ausübung dieser Befugnis der Kommission unterliegt jedoch, wie sich aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt, bestimmten Anforderungen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20.5.2021, C-209/20, Renesola UK, ZfZ 2021, 271, Rz. 34). Die mit einer delegierten Verordnung verfolgten Ziele müssen geeignet sein, ihren Erlass zu rechtfertigen, die Verordnung muss dem für einen solchen Rechtsakt vorge-

schriebenen Begründungserfordernis genügen, und die Beurteilungen der Kommission zur Bestimmung des Ursprungslands der Waren, auf die diese Verordnung anwendbar ist, dürfen in Anbetracht von Art. 60 Abs. 2 UZK nicht mit einem Rechtsfehler oder mit einem offensichtlichen Beurteilungsfehler behaftet sein (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20.5.2021, C-209/20, Renesola UK, ZfZ 2021, 271, Rz. 40 und 42).

(54) Der Ursprung der betreffenden Waren ist nämlich jedenfalls anhand des entscheidenden Kriteriums der „letzten wesentlichen Be- oder Verarbeitung“ der Waren zu bestimmen. Dieser Ausdruck ist so zu verstehen, dass er auf den Schritt des Herstellungsverfahrens verweist, in dem diese Waren ihre künftige Verwendung sowie besondere Eigenschaften und eine spezifische Beschaffenheit erlangen, die sie vorher nicht hatten und die nicht dazu bestimmt sind, später erhebliche qualitative Änderungen zu erfahren (Urteil vom 20.5.2021, C-209/20, Renesola UK, ZfZ 2021, 271, Rz. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(55) Die gerichtliche Prüfung der Begründetheit einer Bestimmung eines Rechtsakts wie Anhang 22-01 UZK-DA kann sich auf die Frage erstrecken, ob der Kommission unabhängig von einem Rechtsfehler unter Berücksichtigung der Umstände der betreffenden konkreten Situation bei der Durchführung von Art. 60 Abs. 2 UZK ein offensichtlicher Beurteilungsfehler unterlaufen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20.5.2021, C-209/20, Renesola UK, ZfZ 2021, 271, Rz. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(56) Daraus folgt, dass die Kommission zwar bei der Anwendung der allgemeinen Kriterien von Art. 60 Abs. 2 UZK auf besondere Be- und Verarbeitungen über einen Beurteilungsspielraum verfügt; sie darf jedoch ohne objektive Rechtfertigung nicht völlig verschiedene Lösungen für gleichartige Be- oder Verarbeitungsvorgänge vorsehen (vgl. entsprechend Urteil vom 23.3.1983, C-162/82, Cousin u.a., juris, Rz. 21).

(57) In Bezug auf das in der Primärregel vorgesehene Kriterium des Wechsels der Tarifposition hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass es nicht genügt, die Kriterien für die Bestimmung des Warenursprungs der tariflichen Einordnung der verarbeiteten Waren zu entnehmen, da der gemeinsame Zolltarif für eigene Zwecke und nicht für die Bestimmung des Warenursprungs geschaffen wurde (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11.2.2010, C-373/08, Hoesch Metals and Alloys, ZfZ 2010, 71, Rz. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(58) Obwohl der durch die Verarbeitung einer Ware herbeigeführte Wechsel ihrer Tarifposition für ihre wesentliche Be- oder Verarbeitung spricht, kann auch ohne einen solchen Positionswechsel eine wesentliche Be- oder Verarbeitung gegeben sein. Das Kriterium des Wechsels der Tarifposition erfasst die meisten Sachverhalte, ermöglicht jedoch nicht, alle Sachverhalte festzustellen, in denen eine wesentliche Be- oder Verarbeitung der Ware vorliegt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11.2.2010, C-373/08, Hoesch Metals and Alloys, ZfZ 2010, 7, Rz. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(59) So sieht die Primärregel, um den Ursprung von Waren der Unterposition 7304 41 HS zuzuerkennen,

neben dem Kriterium des Wechsels der Tarifposition das Kriterium des Wechsels von Hohlprofilen der Unterposition 7304 49 HS vor, mit dem das erste Kriterium vervollständigt und berichtigt werden soll (vgl. entsprechend Urteil vom 23.3.1983, C-162/82, Cousin u.a., juris, Rz. 17).

(60) In Übereinstimmung mit dem vorlegenden Gericht ist jedoch festzustellen, dass das Hohlprofile-Kriterium eine Ungleichbehandlung begründet. Nach diesem Kriterium bestimmt nämlich die Kaltumformung eines Erzeugnisses der Unterposition 7304 49 HS, dessen äußere und innere Querschnitte nicht dieselbe Form aufweisen und das somit ein „Hohlprofil“ im Sinne der Erläuterungen zum HS zu dessen Kapitel 73 darstellt, in ein Erzeugnis mit den gleichen Formen, dessen Eigenschaften aber aufgrund dieser Formgebung unterschiedlich sind und das somit auch ein „Hohlprofil“ im Sinne dieser Erläuterungen darstellt, den Ursprung des Enderzeugnisses, so dass dieses als Ergebnis einer „wesentlichen Be- oder Verarbeitung“ im Sinne von Art. 60 Abs. 2 UZK gilt. Hingegen bestimmt die Kaltumformung eines ebenfalls zu Unterposition 7304 49 HS gehörenden Erzeugnisses, das ein konzentrisches Hohlrohrzeugnis mit einem Querschnitt derselben inneren und äußeren Form ist und somit ein „Rohr“ im Sinne der Erläuterungen zum HS zu dessen Kapitel 73 darstellt, in ein Erzeugnis mit denselben Formen, dessen Eigenschaften aber aufgrund dieser Formgebung auch unterschiedlich sind und das somit ein anderes „Rohr“ im Sinne dieser Erläuterungen darstellt, nicht den Ursprung des Enderzeugnisses. Nach dem Hohlprofile-Kriterium gilt somit nur das letztgenannte Erzeugnis nicht als das Ergebnis einer wesentlichen Verarbeitung im Sinne von Art. 60 Abs. 2 UZK.

(61) Da die Kommission keine überzeugende Rechtfertigung zur objektiven Erklärung der unterschiedlichen Behandlung von Rohren auf der einen und Hohlprofilen auf der anderen Seite, die alle zur Unterposition 7304 41 HS gehören und aus Erzeugnissen der Unterposition 7304 49 HS hergestellt wurden, angeführt hat, erscheint es widersprüchlich und diskriminierend, dass nach der Primärregel die Kaltumformung den Ursprung von Hohlprofilen unter Rückgriff auf ein alternatives Kriterium bestimmen kann, während die gleiche Art der Umformung, wird sie bei Rohren angewandt, deren Ursprung nur unter Rückgriff auf ein einziges, erheblich strengeres Kriterium bestimmen kann (vgl. entsprechend Urteil vom 23.3.1983, C-162/82, Cousin u.a., juris, Rz. 17).

(62) Diese Schlussfolgerung wird durch die Feststellung im 33. Erwägungsgrund der Durchführungsverordnung 2017/2093 bestätigt, wonach Rohre durch ihre Kaltumformung wesentlich be- und verarbeitet werden. Diese Feststellung beruht nämlich auf der Beobachtung, dass die Kaltumformung irreversible Änderungen in Bezug auf die materiellen, mechanischen und metallurgischen Eigenschaften von Rohren mit sich bringt. Solche Änderungen können aber den Warenursprung bestimmen, wie sich aus der in Rz. 54 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergibt.

(63) Zudem beruht die gegenteilige Behauptung der Kommission im Rahmen des vorliegenden Vorabentscheidungsverfahrens, wonach eine Kaltumformung

die metallurgischen Eigenschaften von Rohren nicht verändere, auf keiner objektiv nachprüfaren Grundlage und wird jedenfalls durch die Ausführungen in Nr. IV Buchst. B Abs. 2 des Abschnitts „Allgemeines“ der Erläuterungen zum HS zu dessen Kapitel 72 widerlegt.

(64) Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass, soweit die Primärregel es ausschließt, dass der Wechsel der Tarifposition, der sich aus der Verarbeitung von Rohren der Unterposition 7304 49 HS zu kaltgezogenen oder kaltgewalzten Rohren und Hohlprofilen, nahtlos, aus Eisen (ausgenommen Gusseisen) oder Stahl der Unterposition 7304 41 HS, ergibt, Letzteren die Eigenschaft von Erzeugnissen mit Ursprung in dem Land verleiht, in dem dieser Wechsel stattgefunden hat, sie nicht mit Art. 60 Abs. 2 UZK vereinbar ist, so dass die Kommission mit dem Erlass dieser Regel einen offensichtlichen Beurteilungsfehler begangen hat.

(65) In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass die Primärregel ungültig ist, soweit sie es ausschließt, dass bestimmte Tätigkeiten einem Erzeugnis die Eigenschaft eines Erzeugnisses mit Ursprung in dem Land, in dem diese Tätigkeiten stattgefunden haben, verleihen, obwohl entsprechende Tätigkeiten den Ursprungserwerb für ähnliche Erzeugnisse bestimmen (vgl. entsprechend Urteil vom 23.3.1983, C-162/82, Cousin u.a., juris, Rz. 20 und 21).

(66) Folglich ist auf die zweite Frage zu antworten, dass die Primärregel ungültig ist, soweit sie es ausschließt, dass der Wechsel der Tarifposition, der sich aus der Verarbeitung von Rohren der Unterposition 7304 49 HS zu kaltgezogenen oder kaltgewalzten Rohren und Hohlprofilen, nahtlos, aus Eisen (ausgenommen Gusseisen) oder Stahl der Unterposition 7304 41 HS, ergibt, Letzteren die Eigenschaft von Erzeugnissen mit Ursprung in dem Land verleiht, in dem dieser Wechsel stattgefunden hat.

(67) Die dritte Frage beruht auf der Prämisse, dass die Primärregel zumindest in Bezug auf das Kriterium des Wechsels von Hohlprofilen der Unterposition 7304 49 ungültig ist. Aus der Antwort auf die zweite Frage ergibt sich aber, dass dieses Kriterium der Primärregel nur ungültig ist, soweit es den Wechsel von Rohren der Unterposition 7304 49 HS von der Bestimmung des Ursprungs eines Enderzeugnisses der Unterposition 7304 41 HS ausnimmt, was bedeutet, dass die Primärregel auch für einen solchen Wechsel gilt. Daher ist die dritte Frage nicht zu beantworten.

## Anmerkung

### I. Hintergrund und Verfahrensgang

Die Beteiligten streiten um eine verbindliche Ursprungsankunft (vUA) betreffend nahtloser Rohre aus nicht rostendem Stahl der Unterposition 7304 41 HS aus Südkorea, welche die Stappert Deutschland GmbH (Stappert) – eine Stahlhandelsgesellschaft – beim Hauptzollamt (HZA) Hannover im Jahr 2017 beantragte. Der Herstellungsprozess der Rohre gestaltete sich wie folgt: In einem ersten Schritt werden in China massive Rohblöcke durch das Warmumformungsverfahren des Strangpressens (Warmumformung) hergestellt. Das so hergestellte Halbzeug (Rohrluppen) ge-

hört zur Unterposition 7304 49 HS. In einem zweiten Schritt werden die Rohrluppen nach Südkorea gebracht, wo sie kaltgewalzt und zu Rohren gezogen werden.

Nach Ansicht von Stappert ist gemäß Art. 60 Abs. 2 UZK Südkorea als Ursprungsland der endgefertigten Rohre anzugeben. Dies hätte zur Folge, dass auf die Einfuhren dieser Rohre kein Antidumpingzoll erhoben werden müsste, was nicht der Fall wäre, wenn China das Ursprungsland wäre.

Mit seiner vUA-Entscheidung stellte das HZA allerdings fest, dass die Rohre denselben nicht-präferenziellen Ursprung hätten wie die Rohrluppen, d.h. China. Nach der „Hohlprofile-Ursprungsregel“ sei der Ursprung der Rohre nämlich anhand des Herstellungslandes der Rohrluppen zu bestimmen.

Mit seinem umfangreichen und rechtlich äußerst komplexen Vorlagebeschluss vom 2.3.2022 hat das zuständige Finanzgericht Hamburg dem Gerichtshof sodann drei Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt, die u.a. die Auslegung bzw. Gültigkeit der in Anhang 22-01 UZK-DA für kaltgezogene oder kaltgewalzte nahtlose Rohre aus nicht rostendem Stahl der Unterposition 7304 41 erlassenen Ursprungsregel betreffen.<sup>1)</sup>

## II. Entscheidung des Gerichtshofs

Der EuGH hat im Ergebnis zweifelsfrei entschieden, dass die hier streitgegenständliche Ware aufgrund der teilweisen Ungültigkeit der „Hohlprofile-Ursprungsregel“ (nachfolgend: Ursprungsregel oder Primär(listen)regel) dem Anwendungsbereich dieser Regelung unterfällt.

Neben der Frage nach der Bewertung der Ware als „Rohr“ oder als „Hohlprofil“ und nach welchen Regelungen dies zu beurteilen ist (Vorlagefrage 1), befasste sich der Gerichtshof auch mit der rechtlichen Frage nach der Gültigkeit der Listenregel des Anhangs 22-01 UZK-DA (Vorlagefrage 2), wobei er die dritte Vorlagefrage im Ergebnis nicht beantworten musste.

### Zur Antwort auf die erste Vorlagefrage

Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Primärregel dahin auszulegen sei, dass der Begriff „Hohlprofil“ im Sinne dieser Regel eine warmverformte „Rohrluppe“, gerade und von gleichmäßiger Wanddicke, die die Anforderungen einer technischen Norm für nahtlose warmgefertigte Rohre aus nicht rostendem Stahl nicht erfüllt und aus der durch Kaltverarbeitung Rohre mit anderem Querschnitt und anderer Wanddicke hergestellt werden, die unter die Unterposition 7304 41 HS fallen, erfasse.

Zunächst stellt der EuGH fest, dass Anhang 22-01 UZK-DA nach dem Harmonisierten System (nachfolgend: HS) und seinen Allgemeinen Vorschriften sowie den jeweiligen Anmerkungen zu den Abschnitten, Kapiteln und Unterpositionen auszulegen ist.<sup>2)</sup> In diesem Zusammenhang verweist der EuGH ausdrücklich auf die Erläuterungen zu Kapitel 73 des HS.<sup>3)</sup> Damit macht er deutlich, dass er die Auslegung des Begriffs „Hohlprofil“ in der Ursprungsregel nach zolltarifrechtlichen Kriterien verstanden wissen will und den Erläuterungen zum HS entscheidende Bedeutung bei der Ausle-

gung beimisst. Dies war im Verfahren rechtlich nicht eindeutig, da auch eine rein ursprungsrechtliche Auslegung in Frage kam. Denn die in Frage stehende Ursprungsregel gelangte aufgrund von kontroversen und im Ergebnis nicht eindeutigen WTO-Verhandlungen erst zeitlich später in den Anhang 22-01 UZK-DA.<sup>4)</sup>

Der EuGH stellt fest, dass der Begriff „Rohrluppe“ in dieser Erläuterung nicht erwähnt wird. Folglich muss es sich bei „Rohrluppen“ entweder um „Rohre“ oder um „Hohlprofile“ im Sinne des Kapitels 73 HS handeln.<sup>5)</sup> In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof ausdrücklich klargestellt, dass es für die Erfüllung der Definitionen der Begriffe „Hohlprofile“ und „Rohre“ in den Erläuterungen zum Kapitel 73 HS gerade *nicht* auf die Anforderungen einer technischen Norm ankommt.<sup>6)</sup>

Ausgehend von den objektiven Merkmalen der „Rohrluppe“ (d.h. soweit sie als gerade und von gleichmäßiger Wanddicke beschrieben werden) entschied der EuGH, dass warmverformte „Rohrluppen“ „Rohre“ (d.h. „konzentrische Hohlkörper mit über die gesamte Länge gleichbleibendem, nur einen einzigen geschlossenen Hohlraum aufweisenden Querschnitt derselben inneren und äußeren Form“) sind und daher nicht als „Hohlprofile“ angesehen werden können.<sup>7)</sup>

Da die aus China importierte warmgeformte „Rohrluppe“ hiernach nicht als „Hohlprofil“ angesehen werden kann, wären die Voraussetzungen der Ursprungsregel in Anhang 22-01 UZK-DA zunächst nicht erfüllt. Die Kaltverformung einer solchen „Rohrluppe“ in Südkorea würde der Ware – nach Antwort auf die erste Vorlagefrage – keinen nicht-präferenziellen südkoreanischen Ursprung verleihen. Dieses Ergebnis wird jedoch durch die Antwort auf die zweite Vorlagefrage mangels Gültigkeit der Ursprungsregel durch den EuGH korrigiert.<sup>8)</sup>

### Zur Antwort auf die zweite Vorlagefrage

Die zweite Vorlagefrage betrifft die Gültigkeit der Ursprungsregel aufgrund des Ausschlusses des Ursprungserwerbs von Waren der Unterposition 7304 41 HS, die kalt aus Rohren der Unterposition 7304 49 HS hergestellt werden. Der Gerichtshof kommt zu dem Ergebnis, dass die Primärlistenregel insofern teilweise ungültig ist, als sie ausschließt, dass kaltgezogene oder kaltgewalzte nahtlose Rohre und Hohlprofile aus nicht rostendem Stahl den Ursprung des Landes erwerben, in dem sie aus Rohren der Unterposition 7304 49 hergestellt werden.<sup>9)</sup>

Der Gerichtshof prüft die Gültigkeit der Primärlistenregel (CTH oder Wechsel von Hohlprofilen der Unter-

1) Vgl. FG Hamburg v. 2.3.2022, 4 K 160/18, ZfZ 2022, 270, mit Anmerkung Göcke.

2) EuGH v. 21.9.2023, C-210/22, Stappert Deutschland, Rz. 38; nachfolgende Angaben von Randnummern ohne weitere Angaben beziehen sich auf dieses Urteil.

3) Rz. 39f. des Urteils.

4) Vgl. FG Hamburg v. 2.3.2022, 4 K 160/18, ZfZ 2022, 270, Rz. 43 bis 48 und Rz. 93.

5) Rz. 41 des Urteils.

6) Rz. 44 des Urteils; andere Annahme FG Hamburg v. 2.3.2022, 4 K 160/18, ZfZ 2022, 270, Rz. 96.

7) Rz. 40, 42, 49 des Urteils.

8) Vgl. Andeutung hierzu bereits in Rz. 46 des Urteils, in welcher der EuGH bereits auf die Bedeutung von Art. 60 Abs. 2 UZK hinweist.

9) Rz. 66 des Urteils.



position 7304 49) mit Blick auf Art. 290 AEUV, den Grundsatz der Rechtssicherheit und Art. 60 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 (nachfolgend: UZK).<sup>10)</sup> Die Kommission ist befugt, gemäß Art. 62 UZK delegierte Rechtsakte zu erlassen, um die abstrakten Kriterien nach Art. 60 Abs. 2 UZK zu präzisieren. Die Ausübung dieser Befugnis ist jedoch nach ständiger Rechtsprechung an bestimmte Voraussetzungen geknüpft. Diesbezüglich verweist der Gerichtshof auf sein Urteil in der Rechtssache *Renesola UK*.<sup>11)</sup> Die Ziele einer delegierten Verordnung müssen ihren Erlass rechtfertigen, das Begründungserfordernis muss erfüllt sein und die Kommission darf keinen Rechtsfehler oder offensichtlichen Beurteilungsfehler im Zusammenhang mit der Bestimmung des Ursprungslandes von Waren im Sinne von Art. 60 Abs. 2 UZK begehen.<sup>12)</sup> Der Gerichtshof bestätigt, dass der Ursprung in jedem Fall auf der Grundlage des entscheidenden Kriteriums der „letzten wesentlichen Be- oder Verarbeitung“ der betreffenden Waren zu bestimmen ist.<sup>13)</sup>

Die Kommission hat einen gewissen Ermessensspielraum, kann aber nicht ohne objektive Begründung völlig unterschiedliche Lösungen für gleichartige Be- und Verarbeitungsvorgänge wählen.<sup>14)</sup> Das bedeutet, dass die Kommission durch Verabschiedung der Primärlistenregeln des Anhangs 22-01 UZK-DA die Voraussetzungen und den Anwendungsbereich von Art. 60 Abs. 2 UZK nicht ändern bzw. unterlaufen darf. Der nicht-präferenzielle Ursprung einer Ware muss daher immer nach dem entscheidenden Kriterium der „letzten wesentlichen Be- oder Verarbeitung“ des Art. 60 Abs. 2 UZK ausgelegt werden und die Ursprungsregeln des Anhangs 22-01 UZK-DA dürfen diesem Grundsatz nicht widersprechen.<sup>15)</sup>

Der Gerichtshof stellt fest, dass das Kriterium der Hohlprofile, mit dem das erste Kriterium (CTH) der Ursprungsregel vervollständigt und berichtigt werden soll,<sup>16)</sup> eine unzulässige Ungleichbehandlung schafft, nämlich zwischen Hohlprofilen der Unterposition 7304 49 und Rohren der Unterposition 7304 49. Gleiches hatte bereits das vorlegende Gericht festgestellt, mit dem der Gerichtshof dahingehend übereinstimmt.<sup>17)</sup> Die unterschiedliche Behandlung resultiert daraus, dass das Kaltverformen eines „Hohlprofils“ den nicht-präferenziellen Ursprung gewährt, das Kaltverformen eines „Rohrs“ jedoch nicht.

Nach Auffassung des Gerichtshofs hat die Kommission keine überzeugende Rechtfertigung für eine objektive Erklärung dieser unterschiedlichen Behandlung geliefert. Die differenzierende Vorgehensweise der Kommission stuft der EuGH mit deutlichen Worten als „widersprüchlich und diskriminierend“<sup>18)</sup> ein. Der Gerichtshof sieht sich in seiner Schlussfolgerung durch die Feststellung in Erwägungsgrund 33 der Durchführungsverordnung Nr. 2017/2093<sup>19)</sup> bestätigt, dass Rohre infolge der Kaltverformung eine wesentliche Veränderung erfahren, die ihre physikalischen, mechanischen und metallurgischen Eigenschaften irreversibel verändert.<sup>20)</sup> Gleiches ergebe sich aus den Erläuterungen zum HS.<sup>21)</sup>

Der Gerichtshof kommt zu dem nachvollziehbaren Ergebnis, dass unter diesen Umständen festzustellen ist, dass die Vorschrift der Ursprungsregel, soweit sie ausschließt, dass Erzeugnisse der Unterposition 7304 41

die Eigenschaft von Ursprungserzeugnissen des Landes erhalten, in dem sie aus Rohren der Unterposition 7304 49 umgewandelt wurden, *nicht* mit Art. 60 Abs. 2 UZK vereinbar ist<sup>22)</sup> und dass der Kommission beim Erlass dieser Vorschrift ein offensichtlicher Beurteilungsfehler unterlaufen ist.<sup>23)</sup>

Mit seiner Antwort auf die zweite Vorlagefrage und durch die teilweise Ungültigerklärung der Ursprungsregel bewirkt der Gerichtshof, dass diese durch eine Art geltungserhaltende Reduktion in ihrem Anwendungsbereich erweitert wird. Letztlich wird durch die Reduzierung der Ursprungsregel hermeneutisch ihre Erweiterung auf „Rohre“ bewirkt. Das bedeutet, dass die Primärlistenregel auch für eine Änderung von Rohren der Unterposition 7304 49 (und somit nicht nur für eine Änderung von Hohlprofilen der Unterposition 7304 49) gelten muss. Zusammenfassend ist die Ursprungsregel für Waren der Unterposition 7304 41 aufgrund der richterlichen Rechtsfortbildung wie folgt zu verstehen: „*CTH, oder Umwandlung von Hohlprofilen oder Rohren der Unterposition 7304 49*“. Daraus folgt, dass der Ursprung der betreffenden Waren in Südkorea anzunehmen ist.

Mit Blick auf die dritte Vorlagefrage zur Auslegung der Restregel, die wegen der Antwort auf die zweite Frage jedoch unbeantwortet bleiben konnte, macht der Gerichtshof deutlich, wie mit der relativen Ungültigkeit der Ursprungsregel umzugehen ist. Die Ursprungsregel ist nur *insoweit* ungültig, als sie von der Bestimmung des Ursprungs eines Fertigerzeugnisses der Unterposition 7304 41 die Veränderung von Rohren der Unterposition 7304 49 ausschließt. Dies bedeutet, dass die Ursprungsregel nach dieser klaren Anweisung des Gerichtshofs auch die Umwandlung aus Rohren der Unterposition 7304 49 umfasst.<sup>24)</sup>

10) Rz. 51 des Urteils.

11) EuGH v. 20.5.2021, C-209/20, *Renesola UK*, ZfZ 2021, 271.

12) Rz. 53 des Urteils.

13) Rz. 54 des Urteils mit Verweis auf die Rechtssache *Renesola*.

14) Rz. 56 des Urteils mit Verweis auf Rechtssache *Cousin*, EuGH v. 23.3.1983, C-162/82, juris, Rz. 21.

15) Vgl. in diesem Zusammenhang auch EuGH v. 11.2.2010, C-373/08, *Hoesch Metals and Alloys*, ZfZ 2010, 7.

16) Rz. 59 des Urteils mit Verweis auf Rechtssache *Cousin*, EuGH v. 23.3.1983, C-162/82, juris.

17) Vgl. FG Hamburg v. 2.3.2022, 4 K 160/18, ZfZ 2022, 270, Rz. 90.

18) Rz. 61 des Urteils.

19) Durchführungsverordnung (EU) Nr. 2017/2093 der Kommission v. 15.11.2017 zur Einstellung der Untersuchung betreffend die mutmaßliche Umgehung der mit der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1331/2011 des Rates eingeführten Antidumpingmaßnahmen gegenüber den Einfuhren bestimmter nahtloser Rohre aus rostfreiem Stahl mit Ursprung in der Volksrepublik China durch aus Indien versandte Einfuhren, ob als Ursprungserzeugnisse Indiens angemeldet oder nicht, und zur Einstellung der mit der Durchführungsverordnung (EU) 2017/272 der Kommission eingeführten zollamtlichen Erfassung dieser Einfuhren, ABl. 2017 Nr. L 299, 1.

20) Rz. 62 des Urteils.

21) Rz. 63 des Urteils.

22) Anmerkung: Zu diesem Ergebnis gelangte auch das FG Düsseldorf in einem ähnlich gelagerten Fall, allerdings mit alternativem Lösungsweg und einer etwas anderen rechtlichen Begründung. Dennoch ist das Ergebnis dahingehend identisch, dass die Ursprungsregel an Art. 60 Abs. 2 UZK zu messen und daher der Prozess der Kaltfertigung als aus ursprungsrechtlicher Sicht entscheidend anzusehen ist; vgl. FG Düsseldorf v. 13.9.2021, 4 K 3205/20 Z, AW-Prax 2021, 667.

23) Rz. 64 des Urteils.

24) Rz. 67 des Urteils.

### III. Ausblick

Der Gerichtshof hat im Sinne der Klägerin und damit der Importeure geurteilt. Mit der Vorabentscheidung wird die Ursprungsregel des Anhangs 22-01 UZK-DA teilweise für ungültig erklärt, da sie nicht im Einklang mit Art. 60 Abs. 2 UZK steht. Die Primärregel kann somit nur in der durch den EuGH geänderten Form angewandt werden, um den nicht-präferenziellen Ursprung zu bestimmen.

Diese neue Entscheidung des Gerichtshofs ist dabei von großer Bedeutung für die Stahlbranche. Denn sie hat wirtschaftliche Auswirkungen für Importeure nahtloser Rohre aus rostfreiem Stahl, die mit Antidumpingzöllen gemäß der Durchführungsverordnung Nr. 2018/330<sup>25)</sup> belastet werden. In der Folge wird der Zoll aufgrund der Entscheidung mit der Mitteilung der Zollschuld betreffend der hier in Frage stehenden Waren anders umgehen müssen. Denn die Zollschuld beruht auf der nachweislich unzutreffenden Annahme des Zolls (und des OLAF), dass ein Wechsel von Rohren der Unterposition 7304 49 zu kaltgeformten Erzeugnissen der Position 7304 41 nicht ursprungsverleihend ist.

Im vorliegenden Fall hat der EuGH eindeutig entschieden, dass der Kommission beim Erlass der betreffenden Ursprungsregel ein Beurteilungsfehler unterlaufen ist. Dieser Maßstab gilt für sämtliche Ursprungsregeln des Anhangs 22-01 UZK-DA. Kann die Europäische Kommission den Erlass einer produktspezifischen Ursprungsregel nicht mit sachgerechten Kriterien begründen, die am Merkmal der letzten wesentlichen Be- oder Verarbeitung gem. Art. 60 Abs. 2 UZK orientiert sind, so wird dies auch in vergleichbaren Fällen dazu führen, dass ihr ein Beurteilungsfehler zur Last gelegt, sofern keine überzeugende Rechtfertigung zur objektiven Erklärung einer Ungleichbehandlung angeführt wird.<sup>26)</sup> Die betreffende Ursprungsregel würde in der Folge für ungültig erklärt.

Dr. Kerstin Harden, Münster

25) Durchführungsverordnung (EU) Nr. 2018/330 der Kommission v. 5.3.2018 zur Einführung eines endgültigen Antidumpingzolls auf die Einfuhren bestimmter nahtloser Rohre aus rostfreiem Stahl mit Ursprung in der Volksrepublik China im Anschluss an eine Überprüfung wegen des bevorstehenden Außerkrafttretens der Maßnahmen nach Art. 11 Abs. 2 der Verordnung (EU) 2016/1036 des Europäischen Parlaments und des Rates, ABl. Nr. L 63, 15.

26) Eine solche überzeugende Rechtfertigung für eine spezifische Ursprungsregel zu Solarmodulen hat die Kommission beispielsweise in der Rechtssache *Renesola UK* gegeben, vgl. EuGH v. 20.5.2021, C-209/20, ZfZ 2021, 271, Rz. 51.

## Verbrauchssteuern

### Steuerbefreiung bei Stromlieferungen des Anlagenbetreibers an Letztverbraucher – Vorverfahren für Zinsanspruch

In „kleinen“ Anlagen erzeugter und an Letztverbraucher in der Nähe derselben gelieferter Strom ist steuerbefreit. Aber wie ist der Nachweis der Herkunft aus einer solchen Anlage zu führen, wenn der Strom zunächst in ein öffentliches Netz eingespeist worden ist?

**1. Die klageweise Geltendmachung eines unionsrechtlichen Zinsanspruchs setzt ein Vorverfahren voraus.**

**2. Für die Inanspruchnahme der Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG ist der Nachweis ausreichend, dass grundsätzlich eine Verpflichtung zur Lieferung von Strom an Letztverbraucher bestand. Es bedarf für die Befreiung keines Nachweises gegenüber dem Letztverbraucher anhand der gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 und 2 Nr. 1 StromStV zu führenden Aufzeichnungen, steuerbefreiten Strom geliefert zu haben. Es ist unschädlich, wenn in den Abrechnungen an Letztverbraucher vermeintlich abgeführte Stromsteuer gesondert aufgeführt wird.**

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 15.3.2023, 1 K 1165/16 – Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Az. des BFH: VII B 58/23).

StromStG § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b; StromStV § 4 Abs. 2, § 12b; FGO § 44.

*Die Klägerin ist ein vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen im Sinne des § 3 Nr. 38 Energiewirtschaftsgesetz (EnWG). Sie erzeugt und vertreibt Strom und ist Netzbetreiberin im Sinne des § 3 Nr. 4 EnWG. Ihr Elektrizitätsverteilernetz versorgt das Stadtgebiet der Stadt B... sowie einige anliegende Gemeinde- und Ortsteile. Es ist über Netzkoppelpunkte an das Hochspannungsnetz der Verteilnetzbetreiberin C... GmbH angeschlossen. Deren Netz ist wiederum über Umspannwerke mit dem Höchstspannungsnetz der für den Osten Deutschlands zuständigen Übertragungsnetzbetreiberin 50Hertz Transmission GmbH verbunden.*

*Die Klägerin betrieb in B... im Jahr 2015 diverse Energieerzeugungsanlagen, unter anderem die BHKW „D...“ und „E...“, die eine elektrische Nennleistung von jeweils weniger als zwei Megawatt aufwiesen. In den genannten Anlagen kamen im Jahr 2015 erneuerbare Energieträger zum Einsatz. Für den darin erzeugten und in ihr Elektrizitätsverteilernetz eingespeisten Strom erhielt die Klägerin im Jahr 2015 die Einspeisevergütung nach dem EEG 2014. An ihr Elektrizitätsverteilernetz angeschlossen waren auch im Raum B... ansässige Kunden, deren Entnahmestellen sich in räumlicher Nähe zu den genannten BHKW befanden.*

*Bei ihrer Stromsteueranmeldung hat die Klägerin mittels der gemäß § 4 Abs. 6 StromStV erforderlichen Anzeige eine gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG Stromsteuerbefreiung für Einspeisungen aus den von ihr betriebenen BHKW „E...“ und „D...“ in Anspruch genommen.*

*Das HZA hat die Stromsteuerfreiheit für aus den BHKW „D...“ sowie „E...“ gelieferten Strommengen nicht anerkannt. Für Betreiber von EEG-Anlagen, die die Einspeisevergütung nach § 16 EEG 2012 beziehungsweise § 19 EEG 2014 in Anspruch nähmen, scheidet eine Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG aus, da es aufgrund der im EEG vorgesehenen Wälzungsmechanismen ausgeschlossen sei, den an den Netzbetreiber geleisteten Strom sogleich zurück zu erwerben. Unter Berücksichtigung des für frühere Zeiträume zu gewährenden Vertrauensschutzes scheidet für die in den Blockheizkraft-*

werken „D...“ und „E...“ erzeugte Strommenge ab dem 1.4.2015 eine Steuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG aus.

Die deswegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage gelangte an den BFH, der das klageabweisende Urteil des FG aufhob und die Sache zur anderweitigen Entscheidung und Verhandlung an das FG zurückverwies (BFH-Urteil vom 30.6.2021, VII R 1/19, ZfZ 2022, 24). In seiner Entscheidung hat der BFH ausgeführt, der Gesetzgeber habe im streitgegenständlichen Zeitraum eine Doppelförderung nach den stromsteuerrechtlichen Vorschriften und dem EEG gesehen, aber nicht ausgeschlossen. Für eine dahingehende einschränkende Auslegung bestehe kein Raum. Die Klägerin habe nachzuweisen, dass sie vertraglich gegenüber den Letztverbrauchern zur Lieferung von Strom verpflichtet war. Eine Stromsteuerbefreiung könne insoweit für durch Letztverbraucher entnommenen Strom in Anspruch genommen werden, als die Klägerin diesen in ihren zwei BHKW erzeugten Strom geliefert habe. Hierfür trage sie die Feststellungslast.

Im zweiten Rechtsgang hat die Klägerin ihr bisheriges Vorbringen unter Vorlage von Nachweisen wiederholt.

Das HZA macht geltend, auch im Nachgang des Urteils des BFH vom 30.6.2021 (VII R 1/19, ZfZ 2022, 24) seien die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG nicht gegeben. § 12b Abs. 4 StromStV greife hier nicht als Argument dafür, dass eine Leistungsbeziehung gegenüber dem Netzbetreiber unschädlich für die Steuerbefreiung sei. Die Vorschrift setze voraus, dass es sich beim Netzbetreiber um eine eigene rechtlich selbständige Person handele, was im vorliegenden Fall – wie die Klägerin selbst bestätigt habe – nicht vorliege. Die Klägerin wäre zum Rückerwerb auch gar nicht in der Lage gewesen, denn ein Handel mit Strom sei dem Netzbetreiber für diese Zwecke überhaupt nicht erlaubt und widerspreche im streitgegenständlichen Zeitraum insbesondere Art. 25 und 26 der Richtlinie 2009/72/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13.7.2009 über gemeinsame Vorschriften für den Elektrizitätsbinnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 2003/54/EG (nachfolgend RL 2009/72, ABl. 2009 Nr. L 211, 55 vom 14.8.2009). Der Beklagte stelle nicht in Abrede, dass eine Nämlichkeitssicherung des Stroms nicht möglich sei und unabhängig von den Vorgaben des EEG erfolge. Dies führe jedoch nicht dazu, dass es überhaupt keine Mittel der Zuordnung für EEG-Strom gebe und ein entsprechender Nachweis auch nicht für die Steuerbefreiung erforderlich sei. Dies ignoriere eine wesentliche Voraussetzung der Steuerbefreiung, nämlich die Quelle des Stroms. Eine Zuordnung des EEG-Stroms sei zumindest auf bilanzieller Grundlage möglich. Der Nachweis der Steuerbefreiung könne daher nur anhand der in den Kundenrechnungen ausgewiesenen Strommengen im Zusammenhang mit der Buchführung der Klägerin erbracht werden, sowie durch Nachweis der registrierenden Lastgangmessungen in jeder Viertelstunde auf Erzeuger- und Kundenseite gemäß den nach § 4 Abs. 2 StromStV von der Klägerin zu führenden Aufzeichnungen.

Weiterhin stünden beihilferechtliche Aspekte der Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG entgegen, da die Klägerin Erdgas im streitgegenständ-

lichen Zeitraum verwendet habe, um in ihren BHKW Strom zu erzeugen. Hierfür habe die Klägerin Steuerentlastungen nach § 53a Energiesteuergesetz alte Fassung (EnergieStG a.F.) im streitgegenständlichen Zeitraum erhalten. Die seitens der Klägerin beantragte Steuerbefreiung betreffe insofern Energieerzeugnisse, die gar nicht der Besteuerung unterlegen hätten. Es bestünden daher Zweifel an der richtigen Anwendung des Unionsrechts. Diese Frage sei nicht Gegenstand des BFH-Urteils vom 30.6.2021 (VII R 1/19, ZfZ 2022, 24) gewesen.

Auch der Nachweis einer bloßen Verpflichtung zur Stromlieferung reiche nicht aus. Es müsse vielmehr auch die Herkunft des Stroms und eine Verbindung zwischen Herkunft und Verbrauch über die ermittelte Menge berücksichtigt und nachgewiesen werden. Diese Nachweise habe die Klägerin bisher nicht erbracht.

Aus den Gründen:

(16) 1. Unzulässig ist die Klage, soweit die Klägerin erstmals in der mündlichen Verhandlung beantragt hat, den Beklagten zu verpflichten, Zinsen festzusetzen. Zunächst hat die Klägerin Zinsen für einen Zeitraum nach Klageerhebung beantragt. Darüber hinaus fehlt es an einem hierfür erforderlichen Vorverfahren im Sinne des § 44 Abs. 1 FGO. Die Ausnahmen der §§ 45, 46 FGO liegen offensichtlich nicht vor.

#### **Unzulässigkeit des Zinsantrages, weil Prozesszinsen vom HZA von Amts wegen festzusetzen sind**

(17) a) Soweit die Klägerin einen Antrag auf Verzinsung gestellt hat für einen Zeitraum nach Klageerhebung, kann es sich nur um einen Antrag auf Zahlung von Prozesszinsen handeln. Prozesszinsen sind nach § 236 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) von Amts wegen festzusetzen. Die Finanzbehörden sind daher verpflichtet, auf der Grundlage einer rechtskräftigen Entscheidung von sich aus eine entsprechende Verzinsung vorzunehmen. Es ist nicht ersichtlich und auch von der Klägerin nicht dargelegt worden, aus welchem Grund zu erwarten ist, dass der Beklagte sich dieser Verpflichtung für den Fall eines nach § 236 Abs. 1 AO bestehenden Zinsanspruchs entziehen werde. Infolgedessen fehlt dem auf die Zahlung von Prozesszinsen gerichteten Leistungsbegehren das zu fordernde Rechtsschutzbedürfnis (Urteil des BFH vom 19.3.2013, VII R 15/11, juris, unter Verweis auf das Urteil des BFH vom 13.7.1989, IV B 44/88, BFH/NV 1990, 247).

#### **Unionsrechtlicher Zinsanspruch für Zeiträume vor Klageerhebung mit Verpflichtungsklage geltend zu machen, für die ein Vorverfahren nötig ist ...**

(18) b) Aber auch im Übrigen wäre die Klage betreffend den Verzinsungsantrag unzulässig, wenn die Klägerin einen unionsrechtlichen Zinsanspruch für Zeiträume vor Klageerhebung hätte geltend machen wollen, den sie jedoch nicht beantragt hat. Bei diesem Antrag handelt es sich um eine Verpflichtungsklage nach § 40 Abs. 1 Alt. 2 FGO, für die ein Vorverfahren notwendig ist. Fehlen unionsrechtliche Normierungen für einen unionsrechtlichen Anspruch, richten sich die

Modalitäten nach einzelstaatlichem Recht (EuGH-Urteil vom 19.7.2012, C-591/10, Littlewoods Retail u.a., HFR 2012, 1018, Rz. 27). Die Klägerin hat beim Beklagten nicht zuvor die Festsetzung von Zinsen beantragt. Hätte der Beklagte die Festsetzung von Zinsen abgelehnt, hätte es sich um einen Verwaltungsakt gehandelt. Die richtige Klageart wäre dann nach der Rechtsprechung des BFH die Verpflichtungsklage gewesen (st. Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 20.12.2011, II S 28/10 (PKH), BFH/NV 2012, 381; Teller in Gräber, FGO, 9. Aufl. 2019, § 40 Rz. 34 f.). Die Leistungsklage – für die ein Vorverfahren nicht durchzuführen ist – ist subsidiär (Teller in Gräber, FGO, 9. Aufl. 2019, § 40 Rz. 33). Insofern hätte sich die Klägerin auch nicht auf die Urteile des BFH vom 29.6.1971 (VII K 31/67, BFHE 103, 28, BStBl II 1971, 740) bzw. vom 29.10.1981 (I R 89/80, BFHE 134, 254, BStBl II 1982, 150) berufen können, da diese auf den hiesigen Fall nicht anwendbar wären. In den dort entschiedenen Fällen ging es um Prozesszinsen und zudem betrafen die Entscheidungen eine alte Rechtslage und sind insofern überholt. Hinsichtlich der Prozesszinsen kann auf die obigen Ausführungen unter a) verwiesen werden.

### ... was dem Unionsrecht nicht widerspricht

(19) c) Das Erfordernis eines Vorverfahrens widerspricht auch nicht dem Unionsrecht, da es nicht dazu führt, dass die Ausübung der unionsrechtlichen Rechte der Klägerin übermäßig erschwert würden (EuGH-Urteil vom 28.4.2022, C-415/22, C-419/20, C-427/20, Gräfendorfer Geflügel und Tiefkühlfeinkost, ZfZ 2022, 239). Es bleibt der Klägerin unbenommen, einen entsprechenden Antrag beim Beklagten zu stellen.

(20) Soweit die Klägerin einen unionsrechtlichen Anspruch auf Verzinsung hätte, hat sie diesen – in Ermangelung einer derartigen Unionsregelung – nach dem nach nationalem Recht anwendbaren Verfahren geltend zu machen (EuGH-Urteil vom 28.4.2022, C-415/22, C-419/20, C-427/20, Gräfendorfer Geflügel und Tiefkühlfeinkost, ZfZ 2022, 239, Rz. 71 und 74; EuGH-Urteil vom 19.7.2012, C-591/10, Littlewoods Retail u.a., HFR 2012, 1018, Rz. 27). Das nationale Verfahren darf nur nicht dazu führen, dass die Geltendmachung des unionsrechtlichen Zinsanspruchs übermäßig erschwert oder praktisch unmöglich gemacht wird (EuGH-Urteil vom 28.4.2022, C-415/22, C-419/20, C-427/20, Gräfendorfer Geflügel und Tiefkühlfeinkost, ZfZ 2022, 239, Rz. 74 und 79). Bei dieser Prüfung sind auch der Schutz der Verteidigungsrechte, der Grundsatz der Rechtssicherheit und der ordnungsgemäße Ablauf des Verfahrens zu berücksichtigen (EuGH-Urteil vom 28.4.2022, C-415/22, C-419/20, C-427/20, Gräfendorfer Geflügel und Tiefkühlfeinkost, ZfZ 2022, 239, Rz. 80). Es ist nichts dafür ersichtlich, dass das deutsche Verfahrensrecht der Klägerin die Geltendmachung eines derartigen Anspruchs im Rahmen eines Vorverfahrens übermäßig erschwert oder praktisch unmöglich machen würde. Darüber hinaus sieht es der Senat auch – im Hinblick auf den Schutz der Verteidigungsrechte des Beklagten – als erforderlich an, dass der Beklagte Gelegenheit gehabt hätte, einen derartigen Anspruch inhaltlich und rechnerisch zu prüfen,

sich dazu zu positionieren und zunächst selbst darüber zu entscheiden. Hierzu hatte dieser bisher keine Gelegenheit.

(21) d) Das Vorverfahren wäre auch nicht gemäß den §§ 45, 46 FGO entbehrlich gewesen. Insbesondere hat die Klägerin im Hinblick auf § 45 FGO den Antrag erstmals in der mündlichen Verhandlung gestellt und der Beklagte einer Sprungklage auch nicht zugestimmt.

(22) e) Schließlich weist das Gericht ergänzend darauf hin, dass sich weder aus dem Vortrag der Klägerin noch dem Inhalt der Akten ergibt, ab wann ein Zinsanspruch überhaupt begründet sein könnte. Die Klägerin hat bereits nichts dazu vorgetragen, wann sie die streitgegenständliche Stromsteuer gezahlt hat.

### Bedingungen für den Erhalt der Stromsteuerbefreiung

(23) 2. Im Übrigen ist die Klage zulässig und begründet. Der angefochtene Bescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Bedingungen für den Erhalt der Stromsteuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG sind betreffend die von der Klägerin im Zeitraum vom 1.4.2015 bis 31.12.2015 in ihren zwei BHKW erzeugten 3 332,984 MWh Strom erfüllt.

(24) a) Nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG ist Strom von der Steuer befreit, der in Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu zwei Megawatt erzeugt wird und von demjenigen, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt, an Letztverbraucher geleistet wird, die den Strom im räumlichen Zusammenhang zu der Anlage entnehmen.

(25) aa) Die Klägerin hat unstreitig im streitgegenständlichen Zeitraum April bis Dezember 2015 mittels der zwei BHKW Strom in Anlagen erzeugt mit einer elektrischen Nennleistung von lediglich bis zu zwei Megawatt. Dies wird auch seitens des Beklagten nicht bestritten.

(26) bb) Der fragliche Strom ist von den Letztverbrauchern auch im räumlichen Zusammenhang zu den streitgegenständlichen BHKW entnommen worden (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG). Die Klägerin liefert ihren Strom an Letztverbraucher im Umkreis von 4,5 km. Auch dies wird seitens des Beklagten nicht bestritten.

### Einspeisung des an Letztverbraucher gelieferten Stroms in ein öffentliches Netz unschädlich ...

(27) cc) Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine Begünstigung auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil der Strom zunächst in ein öffentliches Leitungsnetz eingespeist wird (BFH-Urteil vom 30.6.2021, VII R 1/19, ZfZ 2022, 24; BFH-Urteil vom 20.4.2004, VII R 57/03, BFH/NV 2005, 578).

(28) i) Zwar hat die Klägerin im streitgegenständlichen Zeitraum April bis Dezember 2015 mittels der zwei BHKW unstreitig nicht direkt die Letztverbraucher beliefert, sondern im Rahmen des EEG-Wälzungsmechanismus an den Übertragungsnetzbetreiber T-GmbH geliefert. Dies steht nach dem

jüngsten Urteil des BFH vom 30.6.2021 (VII R 1/19, ZfZ 2022, 24) einer Steuerbefreiung jedoch nicht entgegen. Aus der Vorschrift des § 12b Abs. 4 StromStV und der Intention des Ordnungsgebers ergibt sich, dass dieser die Möglichkeit einer Förderung des in kleinen Anlagen nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG erzeugten Stroms nach dem EEG und somit die Möglichkeit einer sog. „Doppelförderung“ erkannt und die Gewährung der Einspeisevergütung nach dem EEG unter bestimmten engen Voraussetzungen als unschädlich für die Stromsteuerfreiheit angesehen hat. Die Steuerfreiheit trotz Erhalts der Förderung nach dem EEG war in § 12b Abs. 4 StromStV, der der Ausführung von § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG dient, grundsätzlich angelegt. Im Übrigen setzt auch die ab 1.1.2016 eingeführte Anrechnungsvorschrift des § 53c EEG 2017 die Möglichkeit einer Parallelität von Stromsteuerfreiheit und Einspeisevergütung nach dem EEG voraus. Wie der BFH in seinem Urteil vom 30.6.2021 (VII R 1/19, ZfZ 2022, 24) ausführt, habe der Gesetzgeber erkannt, dass bei der Leistung von Strom eine Nämlichkeitssicherung nicht möglich sei. Demnach kann der Rückerwerb einer konkreten Strommenge von einem Übertragungsnetzbetreiber nicht im Sinne einer nämlichen Menge Stroms erfolgen, weil dies aufgrund der physikalischen Besonderheiten der Ware Strom ausgeschlossen ist. Hiervon ausgehend ist dieser Prozess (Rückerwerb von einem Übertragungsnetzbetreiber) für die beantragte Stromsteuerbefreiung unschädlich.

#### ... auch unter dem Gesichtspunkt des Beihilfeverbots ...

(29) (ii) Dem steht auch nicht ein etwaiger Verstoß gegen das Verbot der Gewährung staatlicher Beihilfen gemäß Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) entgegen. Denn der BFH hat nunmehr entschieden, dass der Gesetzgeber die Doppelförderung gesehen und insofern hingenommen habe (BFH-Urteil vom 30.6.2021, VII R 1/19, ZfZ 2022, 24). Aufgrund der Doppelförderung hat der Gesetzgeber zum 1.1.2016 eine entsprechende Anrechnung eingeführt, um eine derartige Doppelförderung auszuschließen. Diese galt – trotz Kenntnis der Doppelförderung – für das Streitjahr jedoch gerade nicht. Eine entsprechende einschränkende Auslegung der parallelen Vorschriften kann durch das Gericht daher nicht erfolgen, weil es insoweit an einer Regelungslücke fehlt (BFH-Urteil vom 30.6.2021, VII R 1/19, ZfZ 2022, 24).

#### ... und energiesteuerrechtlicher Begünstigungen

(30) (iii) Der Steuerbefreiung steht auch nicht entgegen – wie der Beklagte ergänzend vorgetragen hat –, dass die Klägerin für den streitgegenständlichen Strom eine Steuerentlastung nach § 53a EnergieStG erhalten hat. Nach Art. 21 Abs. 5 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischen Strom (ABl. 2003 Nr. L 283, 51; nachfolgend Energiesteuer-RL) können die Mitgliedstaaten kleine Stromerzeuger von der Steuer befreien, sofern sie die zur Erzeu-

gung des Stroms eingesetzten Energieerzeugnisse besteuern. Dies hat der Gesetzgeber grundsätzlich auch so vorgesehen. Dass im Nachgang zur Besteuerung noch eine weitere Energiesteuerentlastung nach dem EnergieStG geltend gemacht werden kann, die die grundsätzlich vorgesehene Besteuerung wieder aufhebt, ist insofern unschädlich und offenbar vom Gesetzgeber auch gewollt (in diesem Sinne auch Möhlenkamp in Möhlenkamp/Milewski, Energiesteuer-Gesetz/Stromsteuergesetz, 2. Aufl. 2020, § 9 StromStG Rz. 60). Die Steuerentlastung nach § 53a EnergieStG war als staatliche Beihilfe im Streitzeitraum auch seitens der Kommission genehmigt (Entscheidung der Kommission vom 21.2.2013, C(2013) 1104 final). Darüber hinaus sieht Art. 21 Abs. 5 UAbs. 3 Satz 2 der Energiesteuer-RL eine weitere Steuerbefreiung vor, die eine Steuerbefreiung nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. a der Energiesteuer-RL jedoch nicht ausschließt. Andernfalls wäre das Wort „unbeschadet“ in Art. 21 Abs. 5 UAbs. 3 Satz 2 der Energiesteuer-RL überflüssig. Hinzu kommt, dass es sich hier – anders als im Fall des FG Düsseldorf (Urteil vom 19.10.2022, 4 K 445/20 VSt, n.v.) – nicht um eine originäre Steuerbefreiung handelt, sondern um eine nachträglich gewährte Steuerentlastung. Damit waren die verwendeten Energieerzeugnisse grundsätzlich zu versteuern. Insofern sind die Fälle bereits nicht vergleichbar.

#### Leistungsbeziehung zwischen Anlagenbetreiber und Letztverbraucher ...

(31) (dd) Die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG setzt weiterhin voraus, dass der erzeugte Strom von demjenigen, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt, an Letztverbraucher geleistet wird. Es muss demnach zwischen dem Anlagenbetreiber oder demjenigen, der die Anlage betreiben lässt, und dem Letztverbraucher eine Leistungsbeziehung bestehen. Dies ist hier der Fall.

#### ... die auf der vertraglichen Verpflichtung basiert, jemandem Strom zu verschaffen

(32) (i) Im Stromsteuergesetz selbst werden die Begriffe der Leistung und der Leistungsbeziehung nicht definiert. Aus den Materialien zum Gesetzgebungsverfahren ergibt sich jedoch, dass eine Leistungsbeziehung im Stromsteuerrecht auf der vertraglichen Verpflichtung basiert, jemandem Strom zu verschaffen (vgl. dazu Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 17.11.1998, BT-Drucks 14/40, 11). Ob der Strom in Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung tatsächlich oder kaufmännisch-bilanziell geliefert wird, spielt für die Leistungsbeziehung keine Rolle. Die Verpflichtung hat der Antragsteller für die Stromsteuerbefreiung, hier die Klägerin, nachzuweisen (BFH-Urteil vom 30.6.2021, VII R 1/19, ZfZ 2022, 24).

#### Kein Ausweis gegenüber dem Letztverbraucher, steuerbefreiten Strom geliefert zu haben, erforderlich

(33) (ii) Diese Nachweise hat die Klägerin nunmehr erbracht. Der von der Klägerin vorgelegte beispielhafte

Liefervertrag sowie die vorgelegte Kundenliste weisen nach Auffassung des Senats ausreichend nach, dass diese zur Lieferung von Strom verpflichtet war. Der beispielhaft vorgelegte Vertrag weist zwar nicht nach, dass die Klägerin auch zur Lieferung von steuerbefreitem Strom im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG verpflichtet war; aus dem Urteil des BFH vom 30.6.2021 (VII R 1/19, ZfZ 2022, 24) lässt sich eine weitere Voraussetzung dahingehend, dass die Klägerin auch gegenüber dem Letztverbraucher nachweisen muss, steuerbefreiten Strom geliefert zu haben, jedoch nicht entnehmen. Der Beklagte führt insofern zwar zu Recht aus, dass sich aus den vorgelegten Rechnungen ergibt, dass dort vermeintlich abgeführte Stromsteuer gesondert aufgeführt wird und dies beim Letztverbraucher zu einer weiteren – möglicherweise unberechtigten – Stromsteuerentlastung führen könnte. Dass eine derartige Gefahr jedoch zur Versagung der Stromsteuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG führen muss, lässt sich weder den tatbestandlichen Voraussetzungen der Vorschrift entnehmen, noch dem Urteil des BFH vom 30.6.2021 (VII R 1/19, ZfZ 2022, 24). Der BFH stellt insofern allein auf die Verpflichtung zur Stromlieferung ab. Auch für den Nachweis, dass die Klägerin nicht mehr steuerbefreiten Strom an Letztverbraucher geliefert hat, als sie in ihren BHKW erzeugt hat, stellt der BFH in seinem Urteil vom 30.6.2021 (VII R 1/19, ZfZ 2022, 24) allein auf die Anmeldung beim Beklagten für die Geltendmachung der Stromsteuerbefreiung ab, nicht jedoch auf die Abrechnung gegenüber dem Letztverbraucher. Auch dies spricht dafür, dass lediglich der Nachweis der grundsätzlichen Verpflichtung zur Lieferung von Strom ausreicht, und nicht auch die Art und Weise der Abrechnung gegenüber dem Letztverbraucher für die Inanspruchnahme der Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG entscheidend ist. Dass eine vertragliche Verpflichtung der Klägerin zur Lieferung von Strom an Letztverbraucher bestand, hat auch der Beklagte nicht bestritten.

#### Mengennachweis für Erzeugung im BHKW ausreichend

(34) ee) Die Klägerin hat auch den erforderlichen Nachweis erbracht, dass sie nicht mehr steuerbefreiten Strom an Letztverbraucher geliefert hat, als sie in ihren BHKW erzeugt hat. Aus der vorgelegten Auflistung der Erzeugung und Entnahme der entnommenen Strommengen aus den BHKW im streitgegenständlichen Zeitraum (Anlage K 2, Bl. 185 der Verfahrensakte), die auch der Beklagte inhaltlich nicht anzweifelt, geht dies hervor. Entsprechendes gilt für die Meldung der Klägerin gemäß § 4 Abs. 6 StromStG vom 11.4.2016 (Bl. 244 der Verfahrensakte), der der Beklagte inhaltlich ebenfalls nicht entgegengetreten ist. Dies ist ausreichend.

(35) b) Soweit der Beklagte meint, dass eine Nachweiserführung für die tatbestandlichen Voraussetzungen der Stromsteuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG allein anhand der gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 und 2 Nr. 1 StromStV von der Klägerin zu führenden Aufzeichnungen erfolgen könne und müsse, kann der Senat dem nicht folgen. § 12b StromStV verweist – anders als § 13a Abs. 3 Satz 2 StromStV – nicht auf § 4

Abs. 2 und 3 StromStV. Die Klägerin hat durch Vorlage weiterer Unterlagen nunmehr – nach entsprechendem richterlichen Hinweis – auch zur Überzeugung des Senats die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Stromsteuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b StromStG nachgewiesen. Der Beklagte hat die inhaltliche Richtigkeit der seitens der Klägerin vorgelegten Unterlagen auch zu keinem Zeitpunkt bestritten und ist diesen inhaltlich nicht entgegengetreten. Auch im Rahmen der Anmeldung für die Stromsteuerbefreiung betreffend den hier nicht streitigen Zeitraum vom 1.1.2015 bis 31.3.2015 hat der Beklagte die Aufzeichnungen der Klägerin als ausreichend angesehen. Es geht dem Beklagten insofern lediglich um die Erfüllung formeller Vorgaben, soweit er auf der Vorlage der Aufzeichnungen nach § 4 Abs. 2 und 3 StromStV beharrt. Dies widerspricht jedoch den Anforderungen des Unionsrechts. Insofern können formelle Anforderungen, die – wie hier – nicht Tatbestandsvoraussetzung sind, nicht zur Versagung der Steuerbefreiung führen (vgl. EuGH-Urteil vom 7.11.2019, C-68/18, Petrotel-Lukoil, ZfZ 2019, 383, Rz. 59).

#### Besteuerung von Restgasen

Ein Ritt durch den Dschungel energiesteuerrechtlicher Vorschriften wegen der Besteuerung von in einem komplexen Produktionsprozess anfallenden „Restgasen“ und ein weiterer problematischer Anwendungsfall für die Prüfung der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung bei fehlender Verwenderelaubnis.

**1. Wird das bei der Produktion von Industriegasen aus Erdgas entstehende „Restgasgemisch“ dem Herstellungsverfahren wieder zugeführt, so dass auch durch das Verheizen der Restgase die Wärmeenergie für das Verfahren gewonnen wird, sind die Restgase Energieerzeugnisse i.S. des EnergieStG, deren Verwendung nicht steuerfrei erfolgen kann.**

**2. Der unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gebietet nicht, auf eine Erlaubnis für die steuerfreie Verwendung nach § 24 Abs. 2 EnergieStG zu verzichten oder diese rückwirkend über den Zeitpunkt der Antragstellung hinaus zu erteilen.**

FG München, Urteil vom 27.10.2022, 14 K 1253/19 – Revision eingelegt (Az. des BFH: VII R 37/22).

EnergieStG § § 1, § 24 Abs. 2, § 26 Abs. 2, § 28; EnergieStV § 1b Abs. 1 Nr. 4; KN Pos. 2705, 3825; EnergieStRL Art. 15 Abs. 1.

*Die Klägerin ... betreibt Anlagen, in denen unterschiedliche technische und medizinische Gase produziert und eingesetzt werden. Die produzierten Industriegase wurden weder als Kraftstoff verwendet noch als Kraftstoff bestimmt.*

*Streitgegenständlich ist ein mehrstufiges Steamreforming-Verfahren, bei dem Erdgas zur Herstellung von Wasserstoff bzw. Kohlenmonoxid verwendet wird. Für die Herstellung wird reines schwefelfreies Erdgas (als „Prozessgas“) verwendet, das endotherm in ein Gasgemisch aus Wasserstoff, Kohlenmonoxid, Kohlendioxid und geringen Anteilen von Wasser, Methan und Stickstoff umgesetzt wird. Die Zielprodukte werden durch unterschiedliche Verfahren abgetrennt: Wasserstoff in*

der Druckwechseladsorptionsanlage (DWA) und Kohlenmonoxid durch die Coldbox. Je nach Abtrennungsvorgang beinhaltet das Restgasgemisch unterschiedliche Anteile von chemischen Reststoffen. Als Heizstoffe zur indirekten Befeuerung der Reformreaktoren dienen Erdgas (als „Heizgas“) und das aus der Produktion entstehende „Restgasgemisch“, das dem Herstellungsverfahren dahingehend wieder zurückgeführt wird, dass die für das Verfahren erforderliche Wärmeenergie (auch) durch das Verheizen der Restgase gewonnen wird.

Die Klägerin hat eine Energiesteueranmeldung für Heizstoffe abgegeben und die „Restgase“ als gasförmige Kohlenwasserstoffe zur Versteuerung mit einem Steuersatz von 5,50 €/MWh angegeben, obwohl sie der Ansicht war, dass die Restgase keiner Besteuerung unterliegen.

Dem entsprechend setzte das HZA die Energiesteuer für das Kalenderjahr 2016 fest.

Der dagegen eingelegte Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen.

2017 beantragte die Klägerin eine Erlaubnis nach § 24 Abs. 2 i.V.m. § 26 Abs. 2 des EnergieStG rückwirkend zum 1.1.2014. Das HZA hat den Antrag abgelehnt, da die Herstellung von Restgasen von untergeordneter Bedeutung sei und nicht mitgeteilt worden sei, in welchem Umfang aus den anfallenden Restgasen Nicht-Energieerzeugnisse hergestellt wurden.

Die Klägerin macht mit ihrer Klage im Wesentlichen geltend, die streitgegenständlichen Restgase stellten aufgrund ihrer heterogenen Zusammensetzung und gasförmigen Aggregatzustands keine Verbrauchsgüter dar, die als Ware gehandelt werden könnten; sie könnten deswegen nicht Gegenstand der Energiesteuer sein. Hilfsweise komme bei den Restgasen allein eine Einreihung in die Position 3825 KN (vgl. § 1a Satz 1 Nr. 2 EnergieStG) in Betracht. Ähnlich dem „Siedlungsabfall“ und dem „Klärschlamm“ sei das Restgas ein Rückstand aus einem chemischen, industriellen Verfahren. Die Restgase seien nicht solche der Position 2705.

Die Restgase seien auch nicht solche der Unterposition 3824 9099, da es sich hierbei um einen Auffangtatbestand auf der 5. Ebene der KN-Ordnung handele. Diese Warengruppe könne daher allenfalls einschlägig sein, wenn keine andere passende gefunden werden könne.

Die Restgase der Position 3825 seien keine Energieerzeugnisse i.S. des EnergieStG, da der Auffangtatbestand des § 1 Abs. 3 EnergieStG i.V.m. § 1b Abs. 1 Nr. 4 EnergieStV nicht erfüllt sei, denn sie hätten einen durchschnittlichen Heizwert von weniger als 18 MJ/kg und seien nach umweltrechtlichen Vorgaben zu behandeln. Bei der Heizwertermittlung sei zu berücksichtigen, dass sich diese nur auf den Kohlenwasserstoffanteil beziehen dürfe, da nur solche Waren, die als Heizstoff verwendet werden, der Energiesteuer unterliegen sollen.

Sollten die Restgase in Position 2705 einzureihen sein, sei jedenfalls die Verwendung nach § 28 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG von der Steuer befreit, da sie verheizt würden und die Einschränkung durch § 28 Satz 3

EnergieStG nicht anwendbar sei, da das Restgas nicht als Erdgas erzeugt gelte. Denn nach dem Wortlaut und dem systematischen Zusammenhang (mit „Beimischen“) solle nur die gezielte direkte Herstellung aus Erdgas erfasst werden. Bei dem streitgegenständlichen Restgas handele es sich jedoch um ein Abfallprodukt, dessen Anfall so gering wie möglich gehalten werde.

Außerdem stehe der Klägerin die Steuerbefreiung nach § 26 Abs. 2 EnergieStG für das gesamte zur Unterfeuerung eingesetzte Restgas zu, da die Energiezufuhr sich prozesstechnisch nicht aufteilen lasse. Würde weniger Restgas zur Unterfeuerung verwendet, entstehe – bei gleichem Einsatz von externem Brennstoff – auch weniger Restgas.

Was die Erforderlichkeit einer förmlichen Einzelerlaubnis angehe, dürfe diese nicht zur Versagung der zu gewährenden (obligatorischen) Steuerbefreiung führen, da die materiell-rechtlichen Voraussetzungen vorlägen.

Das HZA macht geltend, bei den streitgegenständlichen Restgasen handele es sich um Waren i.S. des EnergieStG, da deren körperliche Bestimmtheit sich durch den Transport in Rohrleitungen ergebe und sie in ihrer Zusammensetzung einen Geldwert hätten, so dass sie grundsätzlich Gegenstand von Geschäften sein könnten. Dass ein Verkauf nicht wirtschaftlich sinnvoll und die Eigennutzung durch die Klägerin vorgezogen werde, sei unerheblich.

Die „energiearmen“ Restgase seien als „ähnliche Gase“ der Position 2705 zuzuordnen. Die Ähnlichkeit der Restgase zu den in Position 2705 genannten ergebe sich daraus, dass sie als Nebenprodukte beim Reformieren aus Erdgas im Beisein von Wasserdampf entstünden, einen den Schwachgasen vergleichbaren niedrigen Heizwert aufwiesen, die typischen Inhaltsstoffe Wasserstoff, Kohlenmonoxid, Methan und einen hohen Anteil an Inertgas (Kohlendioxid) enthielten und aufgrund ihres Energiegehalts zu Heizzwecken verwendet würden. Von Position 2705 erfasst würden auch Nebenprodukte. Die „energiereichen“ Restgase seien der Position 3824 9099 zuzuordnen. Hiervon würden nach den Erläuterungen auch „Nebenerzeugnisse“ erfasst, die keine chemischen einheitlichen Verbindungen seien. Eine Einreihung unter Position 3825 käme nicht in Betracht, da die Restgase keine „Rückstände der chemischen Industrie“ seien.

Die Restgase seien in jedem Fall Energieerzeugnisse nach § 1 EnergieStG. Für die Restgase der Position 2705 ergebe sich das aus § 1 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG; für die Restgase der Unterposition 3824 9099 aus § 1 Abs. 2 Nr. 6 EnergieStG, da sie von der Klägerin als Heizstoff bestimmt seien und zur Unterfeuerung des Reformreaktors verwendet würden.

Der Ausschluss in § 1b Abs. 1 Nr. 4 EnergieStV erfasse nur Abfälle, die hier jedoch nicht vorlägen. Im Übrigen sei eine Aufspaltung oder anteilige steuerliche Betrachtung der nach der KN eingeordneten Restgase nicht hinsichtlich der Heizwertbestimmung vorgesehen, so dass der Heizwert nach § 1b Abs. 1 Nr. 4 EnergieStV nicht nur für den Kohlenwasserstoffanteil gelte.

*Eine Steuerbefreiung für die Restgase der Position 2705 ergebe sich nicht nach § 28 EnergieStG, denn es habe der Handlungswille zur Erzeugung der Restgase aus Erdgas bestanden, da der Ablauf des Steamreforming-Verfahrens sowie die dabei erzeugten Haupt- und Nebenprodukte bekannt und gewollt gewesen seien.*

*Auch eine Steuerbefreiung nach § 26 EnergieStG könne nicht gewährt werden. Eine rückwirkende Erteilung der erforderlichen Erlaubnis sei in den einzelsteuerlichen Bestimmungen nicht vorgesehen und daher unzulässig.*

Aus den Gründen:

**In dem streitgegenständlichen Produktionsverfahren u.a. entstehende Restgase sind „ähnliche Gase“ im Sinne der Position 2705 ...**

... (33) 2. Bei den ... „energiearmen“ Restgasen handelt es sich um Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG.

(34) a) Nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG sind Energieerzeugnisse i.S. des EnergieStG Waren u.a. der Position 2705. Danach umfasst Position 2705 Steinkohlengas, Wassergas, Generatorgas, Schwachgas und ähnliche Gase, ausgenommen Erdgas und andere gasförmige Kohlenwasserstoffe.

(35) aa) Die von der Klägerin produzierten Restgase fallen nicht unter die genannten Gase, da es sich nicht um aus Steinkohle gewonnenes Steinkohlengas, kein durch Einsatz von Wasserdampf erzeugtes Wassergas und auch kein Generatorgas handelt, da im Rahmen des Produktionsprozesses keine Luft eingeblasen wird.

(36) bb) Ob es sich deshalb bei den „energiearmen“ Restgasen der Klägerin um „Schwachgase“ handelt, da dazu alle Gasgemische mit niedrigem Brennwert gehören, kann offenbleiben, denn in jedem Fall handelt es sich bei den energiearmen Restgasen um „ähnliche Gase“ im Sinne der Position 2705. ...

(39) c) Zwar sind die energiearmen Restgase aufgrund ihrer Zusammensetzung und ihres höheren Heizwertes nicht unmittelbar vergleichbar mit dem bei der Eisenverarbeitung entstehenden Hochofengas, das als Beispiel für ein vergleichbares Gas in Randziffer 02.0 der Erläuterungen zum HS genannt wird. Die „energiearmen“ Restgase sind jedoch nach objektiven Merkmalen und Eigenschaften vergleichbar mit den in Position 2705 benannten Gasen.

(40) aa) So ergibt sich die Ähnlichkeit dadurch, dass es sich bei allen Gasen um Stoffgemische mit den typischen Bestandteilen Wasserstoff, Kohlenmonoxid, Methan und einem hohen Anteil an Inertgas (Kohlendiioxid) handelt.

(41) Dass die Zusammensetzung der von Position 2705 erfassten Gase eine Rolle spielt, ergibt sich auch aus Randziffer 02.0 der Erläuterungen zum HS. Danach sind die erfassten Mischungen in der Zusammensetzung dem Steinkohlengas ähnlich. Und da auch Steinkohlengas eine komplexe Mischung aus Wasserstoff, Methan, Kohlenmonoxid usw. ist (Randziffer 01.0 der Erläuterungen zum HS), sind die „energiearmen“

Restgase nach der Zusammensetzung vergleichbar mit den unter Position 2705 genannten. ...

(43) bb) Außerdem ergibt sich eine Ähnlichkeit aus dem alle Gase auszeichnenden niedrigen Brennwert. So haben die in Position 2705 genannten Gase Brennwerte, die 18 MJ/kg nicht wesentlich übersteigen. Dies ist auch bei den streitgegenständlichen „energiearmen“ Restgasen der Fall.

(44) aaa) Dafür, dass auf den Brennwert als Vergleichsmerkmal abzustellen ist, spricht der in Position 2705 genannte Begriff „Schwachgas“, der auch nach Auffassung der Klägerin kein klar bestimmbares Gasgemisch bezeichnet und somit zur Charakterisierung der umfassten Gase herangezogen werden kann. ...

(52) d) Auch eine Vergleichbarkeit des Verwendungszwecks der Waren ist insofern gegeben, als die klägerischen Restgase zum Heizen eingesetzt werden und dieser Verwendungszweck einer der typischen Verwendungszwecke der in Position 2705 aufgezählten Gase ist (vgl. Randziffer 02.0 der Erläuterungen zum HS).

(53) e) Dagegen ist es entgegen der Auffassung der Klägerin für die Einreihung unerheblich, ob die Restgase Zielprodukt, Nebenprodukt oder Abfallprodukt des Herstellungsprozesses sind, da der Prozess weder ein objektives Merkmal oder Eigenschaft der Ware, noch deren Verwendungszweck darstellt. Nur in Fällen, in denen die KN ausnahmsweise auf die Art und Weise der Herstellung einer Ware abstellt, kann es auf das Herstellungsverfahren einer Ware ankommen (EuGH-Urteil Jepsen Stahl vom 2.8.1993, C-248/92, Slg. 1993, I-4721, Rz. 10). Ein solcher Ausnahmefall ist in Position 2705 nicht gegeben. ...

(55) f) Unabhängig davon, dass die energiearmen Restgase auch dem Wortlaut der Position 3825 als „anderer Abfall der chemischen Industrie oder verwandter Industrien“ oder der Position 3824 als „chemisches Erzeugnis der chemischen Industrie oder verwandter Industrien“ entsprechen können (vgl. dazu unten), ist die Einreihung nach der Allgemeinen Vorschrift für die Auslegung der KN (AV) 3 Buchst. a dahingehend vorzunehmen, dass die Einreihung in Position 2705 vorgeht.

(56) AV 3 Buchst. a sieht vor, dass die Position mit der genaueren Warenbezeichnung den Positionen mit allgemeiner Warenbezeichnung vorgeht.

(57) Die Warenbezeichnung der Position 2705 ist dadurch genauer, dass sie eine Anzahl von Gasen mit niedrigem Brennwert, die zu Heizzwecken genutzt werden, und aus Gemischen von Wasserstoff, Kohlenmonoxid, Methan und einem hohen Anteil an Inertgas bezeichnet. Dagegen ist die Warenbezeichnung der Position 3825 bzw. der Position 3824 weniger genau, insbesondere was die Zusammensetzung, Eigenschaften und Zweck der Waren angeht. Lediglich der „Herstellungsprozess“ wird insofern definiert.

**... und damit Energieerzeugnisse, ...**

(58) 3. Die „energiereichen“ Restgase stellen Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG dar.



(59) a) Nach § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG gelten als Energieerzeugnisse i.S. des Gesetzes auch andere als die in Absatz 2 genannten Waren, ganz oder teilweise aus Kohlenwasserstoffen, die zur Verwendung als Heizstoff bestimmt sind oder als solche zum Verkauf angeboten oder verwendet werden.

(60) b) Unabhängig davon, ob und wie eine quantitative Grenze hinsichtlich des notwendigerweise erforderlichen Anteils an Kohlenwasserstoffen gezogen werden muss, damit es sich um Waren handelt, die teilweise aus Kohlenwasserstoffen i.S. des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG bestehen (vgl. zur Diskussion: Falkenberg in EnergieStG-eKommentar, § 1 Rz. 45; Milewski in Möhlenkamp/Milewski, § 1 EnergieStG Rz. 21; Schröer-Schallenberg, ZfZ 2011, 253), reicht der Gehalt an Kohlenwasserstoffen der energiereichen Restgase der Klägerin hierfür aus. So enthält das in der Coldbox in D gewonnene Gas ... % Methan und das in der Coldbox in F gewonnene Restgas ... % Methan. Das in der DWA gewonnene Restgas aus F enthält zwar nur ca. ... % Methan. Dieser Anteil hat jedoch noch ausreichend Relevanz für die Verwendung des Restgases als Heizstoff, soweit es hierauf ankommt (vgl. Urteil des BFH vom 26.7.1988, VII R 8/85, ZfZ 1988, 340, Rz. 7).

(61) c) Bei den vorliegenden „energiereichen“ Restgasen handelt es sich nicht um in § 1 Abs. 2 EnergieStG genannte Waren.

(62) aa) So fallen sie nicht unter Waren der Position 2705, die von § 1 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG erfasst werden, da es sich nicht um Steinkohlengas, Wassergas oder Generatorgas handelt (vgl. oben). Es handelt sich auch nicht um Schwachgase oder ähnliche Gase, da der Energiegehalt der Restgase jeweils weit über 18 MJ/kg liegt.

(63) bb) Auch Waren nach § 1 Abs. 2 Nr. 6 EnergieStG liegen – entgegen der Auffassung des HZA – nicht vor. Darunter fallen Waren der Unterposition 3824 90 99, die dazu bestimmt sind, als Kraft- oder Heizstoff verwendet zu werden. Position 3824 erfasst u.a. chemische Erzeugnisse und Zubereitungen der chemischen Industrie oder verwandter Industrien (einschließlich Mischungen von Naturprodukten), anderweit weder genannt noch inbegriffen.

(64) Eine Einreihung unter diese Auffangposition scheidet aber aus, da die energiereichen Restgase nach Ansicht des Senats unter Position 3825 als „anderer Abfall“ fallen.

(65) aaa) Position 3825 umfasst Rückstände der chemischen Industrie oder verwandter Industrien, anderweit weder genannt noch inbegriffen; Siedlungsabfälle; Klärschlamm; andere in Anmerkung 6 zu diesem Kapitel genannte Abfälle. Unterposition 3825 61 erfasst andere Abfälle der chemischen Industrie oder verwandter Industrien und Unterposition 3825 90 „andere“. Anmerkung 6 zu Kapitel 38 zählt auf, was als „andere Abfälle“ im Sinne der Position 3825 gilt. Dazu gehören nach Buchst. d auch andere Abfälle der chemischen Industrie oder verwandter Industrien (vgl. auch Erläuterungen zum HS unter 19.0). Insofern wird zwischen Rückständen, die nur dann unter Position 3825 fallen, wenn sie anderweitig nicht genannt sind, und Abfällen unterschieden.

(66) bbb) Unter „Abfall“ sind nach allgemeinem Sprachverständnis unbrauchbare Überreste zu verstehen, die bei der Herstellung, Bearbeitung oder Zubereitung von etwas entstehen. Davon zu unterscheiden ist ein aus Abfällen hergestelltes neues Erzeugnis, also ein Abfallverwertungsprodukt. Dementsprechend kann ein aus Abfällen im Wege des Recyclings gewonnenes neues Produkt seinerseits nicht mehr als Abfall angesehen werden (vgl. BFH-Urteil vom 15.11.2005, VII R 66/04, ZfZ 2006, 132, Rz. 11; BFH-Beschluss vom 10.6.2020, V R 6/18, BStBl II 2021, 890, Rz. 26).

(67) Bei den Restgasen handelt es sich um Überreste aus der Produktion von Wasserstoff bzw. Kohlenmonoxid, denn Zielprodukt des chemischen Prozesses der Klägerin sind nicht die Restgase, deren Entstehung aber nicht verhindert werden kann. Eine Aufbereitung der Restgase in der Form, dass ein neues Produkt entsteht, erfolgt nicht. Der Einordnung der Restgase als „Abfall“ steht nicht entgegen, dass sie insofern „brauchbar“ sind, als sie noch Heizzwecken dienen (können). Denn ein so verstandener Abfallbegriff würde § 1b Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 EnergieStV entgegenstehen, da dort gerade für Abfälle, denen ein – wenn auch geringer – Heizwert zukommt, Regelungen getroffen werden.

#### ... die zur Verwendung als Heizstoff bestimmt sind und auch als solche verwendet werden

(68) d) Die Restgase sind sowohl zur Verwendung als Heizstoff bestimmt als auch als solche verwendet worden.

(69) aa) Nach § 1a Abs. 1 Nr. 12 EnergieStG ist Verheizen i.S. des Gesetzes das Verbrennen von Energieerzeugnissen zur Erzeugung von Wärme. Bezüglich dieses Kriteriums kommt es – anders als nach der Auffassung der Klägerin – nicht darauf an, wann die Entscheidung zur Verwendung als Heizstoff getroffen wird oder ob die Restgase entstanden, ohne dass es auf deren anschließende Verwendung als Heizstoff ankam. Maßgeblich ist allein, dass die Energieerzeugnisse zur Erzeugung von Prozesswärme eingesetzt wurden (vgl. BFH-Urteil vom 19.3.2019, VII R 13/18, ZfZ 2019, 253, Rz. 14). Es genügt, dass die Wärme gewollt herbeigeführt wurde, wovon auszugehen ist, wenn die Wärme – wie hier – zur Erzeugung der Produktionswärme im Rahmen des Steamreforming-Verfahrens genutzt wird (vgl. Milewski in Möhlenkamp/Milewski, § 1a EnergieStG Rz. 43).

(70) bb) Eine Verwendung zum Verheizen i.S. des Gesetzes ist auch nicht nach § 1b Abs. 2 EnergieStV ausgeschlossen. Danach liegt eine solche nicht vor, wenn das Energieerzeugnis ausschließlich zur Beseitigung seines Schadstoffpotenzials oder aus Sicherheitsgründen verbrannt wird, oder wenn Energieerzeugnisse ausschließlich aus Sicherheitsgründen zum Betrieb von Zünd- oder Lockflammen verwendet werden.

(71) Zwar müssen die Restgase verbrannt werden, um immissionsschutzrechtlichen Auflagen zu genügen (was bei Stillstand der Produktion durch Abfackelung geschieht), jedoch dient die Verbrennung lediglich beim Abfackeln ausschließlich der Beseitigung des Schadstoffpotenzials. Hierbei handelt es sich um vernachlässigbare Mengen und Zeiten. Ganz überwiegend

gend werden die Restgase verbrannt, um hierbei auch Wärme zu erzeugen, so dass § 1b Abs. 2 EnergieStV nicht erfüllt ist.

(72) e) Ein Ausschluss der Restgase nach § 1b Abs. 1 Nr. 4 EnergieStV liegt nicht vor.

(73) aa) Nach § 1b Abs. 1 Nr. 4 EnergieStV gelten nicht als andere Waren i.S. des § 1 Absatz 3 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG gasförmige Abfälle der Positionen 3824 und 3825, die im Durchschnitt einen Heizwert von höchstens 18 MJ/kg haben und nach umweltrechtlichen Vorschriften behandelt werden müssen.

### Bestimmung des Heizwertes der Restgase

(74) bb) Die energiereichen Restgase der Klägerin haben einen Heizwert von mehr als 18 MJ/kg, so dass der Ausschluss nach § 1b Abs. 1 Nr. 4 EnergieStV nicht anwendbar ist.

(75) cc) Für eine Heizwertermittlung unter Berücksichtigung allein der kohlenwasserstoffhaltigen Bestandteile der Restgase – wie von der Klägerin vertreten – finden sich in der Verordnung keine Anhaltspunkte. Vielmehr sind die Regelungen des § 1b Abs. 1 Nr. 4 EnergieStV, die vorsehen, dass die Ermittlung des durchschnittlichen Heizwerts monatlich je Verbrennungslinie oder rechnerisch auf der Grundlage von Analysen repräsentativer, durch mengenproportionale Probeentnahme gewonnener Sammelproben erfolgen soll, darauf ausgerichtet, bei unterschiedlich zusammengesetzten Abfallmischungen einen Heizwert zu ermitteln. Eine Herausrechnung des auf die Kohlenwasserstoffe in den Abfällen entfallenen Heizwerts steht diesen Ermittlungsmethoden entgegen. Dafür spricht auch, dass die Herausnahme bestimmter Abfälle aus dem Anwendungsbereich des EnergieStG die jeweilige Ware in ihrer Gesamtheit betrifft, denn auch wenn diese nur teilweise aus Kohlenwasserstoffen besteht, stellt doch nach § 1 Abs. 3 EnergieStG das Gemisch insgesamt ein Energieerzeugnis dar (vgl. Milewski in Möhlenkamp/Milewski, § 1 EnergieStG Rz. 22).

### Keine gewichtete Heizwertberechnung

(76) dd) Auch eine gewichtete Heizwertberechnung unter Einbeziehung der gleichzeitig zur Unterfeuerung mit genutzten energiearmen Gase – wie in D – ist nicht vorzunehmen.

(77) Zwar wird insofern ein Gasgemisch verwendet, das – möglicherweise – im Rahmen einer Gesamtbeurteilung einen Heizwert unter 18 MJ/kg hat, jedoch würde eine solche Heizwertberechnung voraussetzen, dass das zur Unterfeuerung genutzte Gasgemisch als eigenständiges Energieerzeugnis i.S. des § 1 Abs. 3 EnergieStG anzusehen wäre. Denn nur für diese Energieerzeugnisse gilt der Ausschluss nach § 1b EnergieStV. Unabhängig davon, ob eine solche Behandlung als eigenständiges „Restgasgemisch“ allein aufgrund der gleichzeitigen Verwendung zum Heizen gerechtfertigt wäre, würde dieses Restgasgemisch objektive Eigenschaften – insbesondere einen niedrigen Brenn- und Heizwert – aufweisen, die eine Einreihung in Position 2705 als „ähnliches Gas“ nach sich ziehen würde. Als solches wäre es jedoch bereits nach § 1 Abs. 2

Nr. 2 EnergieStG ein Energieerzeugnis und der Ausschluss nach § 1b EnergieStV nicht anwendbar.

(78) Bei gesonderter Betrachtung der eingesetzten Restgase wäre im Rahmen der Heizwertermittlung das energiearme Restgas unberücksichtigt zu lassen. Denn dieses ist als „ähnliches Gas“ der Position 2705 nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG ein Energieerzeugnis und kann aufgrund des § 1b EnergieStV vom Anwendungsbereich des EnergieStG nicht ausgeschlossen werden (vgl. Milewski in Möhlenkamp/Milewski, § 1 EnergieStG Rz. 34). Dafür spricht nicht zuletzt, dass sonst das „Verdünnen“ mit Energieerzeugnissen nach § 1 Abs. 2 EnergieStG mit niedrigem Heizwert die Folge hätte, dass Waren, die die Voraussetzungen nach Abs. 3 erfüllen, nicht mehr vom Anwendungsbereich des Gesetzes erfasst würden.

(79) Dementsprechend ist bei Prüfung des Ausschlussstatbestands auch in Bezug auf die Restgase aus der Coldbox in D maßgeblich, dass diese (gesondert) einen Heizwert von ... MJ/kg haben.

(80) f) Damit stellen auch die „energiereichen“ Restgase Energieerzeugnisse i.S. des EnergieStG dar. Dies würde selbst dann gelten, wenn man die Restgase – anders als der Senat – nicht als Abfall einordnen würde, denn in diesem Fall würde die Qualifikation als „chemische Erzeugnisse und Zubereitungen der chemischen Industrie oder verwandter Industrien“ „andere“ der Unterposition 3824 90 99 zu einer Erfassung als Energieerzeugnis nach § 1 Abs. 2 Nr. 6 EnergieStG führen.

(81) aa) Nach den Erläuterungen zum HS (Allgemeines 01.0) gehören zu dem Kapitel 38 eine beträchtliche Anzahl von Erzeugnissen aus dem Bereich der chemischen Industrie oder verwandter Industrien. Entsprechend den Erläuterungen der HS zu Position 3824 Randziffer 08.0 sind die hierzu gehörenden chemischen Erzeugnisse keine chemisch einheitlichen Verbindungen. Sie können als Nebenerzeugnis bei der Herstellung anderer Stoffe anfallen, wie die Naphthensäuren, oder auch als Haupterzeugnisse gewonnen sein.

(82) bb) Diesen objektiven Kriterien genügen die Restgase, die Erzeugnisse der chemischen Erzeugung von Kohlenmonoxid und Wasserstoff durch das Steamreforming-Verfahren sind. Dass der Prozess nicht auf das Erzeugen der Restgase als Zielprodukt abzielt, spielt aufgrund der Auslegungshinweise in Form der Erläuterungen keine Rolle, da auch Nebenprodukte von der Position erfasst werden.

(83) cc) Da die Restgase dazu bestimmt sind, als Heizstoff verwendet zu werden (vgl. oben) und ein Ausschluss der Restgase nach § 1b Abs. 1 Nr. 4 EnergieStV nicht in Betracht kommt, da § 1b EnergieStV nur auf Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 3 EnergieStG anwendbar ist, steht einer Erfassung unter 1 Abs. 2 Nr. 6 EnergieStG – bei enger Auslegung des Abfallbegriffs – nichts entgegen.

(84) Im Ergebnis würde eine solche Auslegung somit lediglich zu unterschiedlichen Steuerentstehungszeitpunkten (bei Einreihung unter Position 3824 90 99 nach § 9 Abs. 1 EnergieStG mit Herstellung) führen, die im vorliegenden Fall jedoch nicht entscheidungserheblich sind.

### Steuerentstehung

(85) 4. Die Steuer ist mit Verwendung der Restgase als Heizstoff im Steamreforming-Verfahren nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG im festgesetzten Umfang entstanden. Zwar entsteht die Steuer nicht, wenn die Voraussetzungen eines Verfahrens der Steuerbefreiung vorliegen (§ 23 Abs. 1 Satz 3 EnergieStG), dies war jedoch weder nach § 26 EnergieStG noch nach § 28 EnergieStG der Fall.

### Materielle Voraussetzungen steuerfreier Verwendung

(86) 5. Die Voraussetzungen eines Verfahrens der Steuerbefreiung nach § 26 EnergieStG lagen für Restgase im Umfang von ... MWh zwar materiell vor, jedoch fehlt es an der Verwendenerlaubnis.

(87) a) Auf dem Betriebsgelände eines Betriebes, der Energieerzeugnisse herstellt und nicht von Absatz 1 erfasst wird, dürfen gemäß § 26 Abs. 2 Satz 1 EnergieStG auf dem Betriebsgelände hergestellte Energieerzeugnisse vom Inhaber des Betriebes steuerfrei zur Aufrechterhaltung des Betriebes verwendet werden.

(88) Die auf den Betriebsgeländen der Klägerin hergestellten Restgase stellen Energieerzeugnisse i.S. des § 1 EnergieStG dar (vgl. oben) und wurden durch ihren Einsatz als Heizstoff im Rahmen des Steamreforming-Verfahrens unstreitig zur Aufrechterhaltung des Betriebes verwendet. Allerdings sind die Restgase nur anteilig steuerbefreit.

(89) aa) Nach Art. 21 Abs. 3 Satz 3 RL 2003/96/EG ist es den Mitgliedstaaten verwehrt, eine Steuerbegünstigung auch für solche Energieerzeugnisse zu gewähren, deren Verwendung nicht mit dem eigentlichen Herstellungsprozess zusammenhängt. Demensprechend ist die Begünstigungsnorm restriktiv auszulegen, so dass die Steuerbefreiung nur für die Herstellung von Energieerzeugnissen in Anspruch genommen werden kann (BFH-Urteil vom 19.3.2019, VII R 13/18, ZfZ 2019, 253, Rz. 16, 18, m.w.N.). Eine vollumfängliche Begünstigung der eingesetzten Energieerzeugnisse bei einer gemischten Produktion wie hier (Herstellung von Energieerzeugnissen in Form der Restgase und anderen Waren: Wasserstoff und Kohlenmonoxid) würde nämlich gegen Unionsrecht verstoßen (vgl. auch Möhlenkamp in Möhlenkamp/Milewski, EnergieStG/StromStG, § 26 EnergieStG Rz. 14). Da es somit nicht lediglich auf den Einsatz eines Energieerzeugnisses als Kriterium für die Gewährung der Steuerbefreiung ankommt, kann auf eine Quotenermittlung nicht verzichtet werden (vgl. BFH-Urteil vom 29.10.2013, VII R 26/12, ZfZ 2014, 50, Rz. 9; Pohl in EnergieStG-eKommentar, § 26 Rz. 10). Anderenfalls könnte durch eine verhältnismäßig geringe Produktion von Energieerzeugnissen eine Steuerbegünstigung auch für die Herstellung anderer Produkte erlangt werden (BFH-Urteil vom 19.3.2019, VII R 13/18, ZfZ 2019, 253, Rz. 18).

(90) Demensprechend kommt es entgegen der Auffassung der Klägerin nicht darauf an, dass bei Verwendung von weniger Restgas zur Unterfeuerung – bei gleichem Einsatz von externem Brennstoff – auch weniger Restgas entsteht.

(91) bb) Im vorliegenden Fall wurden von den insgesamt ... MWh Restgas, die zur Unterfeuerung verwendet wurden, ein Anteil von ... MWh zur Herstellung von Energieerzeugnissen (Restgas) in 2016 verwendet, während der Rest auf die Erzeugung von Wasserstoff und Kohlenmonoxid und damit auf die Erzeugung von Energieerzeugnissen i.S. des EnergieStG entfiel. Damit liegen nur für Restgase im Umfang von ... MWh die materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 26 EnergieStG vor.

### Keine Steuerbefreiung mangels Verwendenerlaubnis

(92) b) Der Steuerbefreiung steht jedoch entgegen, dass die Klägerin keine Erlaubnis als Verwender hatte.

(93) aa) Nach § 24 Abs. 2 Satz 1 EnergieStG bedarf der Erlaubnis als Verwender, wer Energieerzeugnisse steuerfrei in den Fällen der §§ 25 bis 29 EnergieStG verwenden will. Diese wird gemäß § 24 Abs. 5 EnergieStG auf Antrag Personen erteilt, gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit – wie bei der Klägerin – keine Bedenken bestehen und soweit die materiellen Voraussetzungen der begehrten Steuerbefreiung vorliegen.

(94) bb) Nach der Rechtsprechung des BFH kommt einer Erlaubnis nach § 24 EnergieStG eine konstitutive Wirkung zu. Das Fehlen einer Erlaubnis führt zum Ausschluss der Steuerbegünstigung, auch wenn das Energieerzeugnis zu begünstigten Zwecken verwendet worden ist (vgl. BFH-Urteile vom 5.5.2015, VII R 58/13, ZfZ 2015, 241, Rz. 26, und vom 31.7.1990, VII R 3/89, BFH/NV 1991, 487, Rz. 9; BFH-Beschlüsse vom 26.10.2011, VII R 64/10, ZfZ 2012, 104, Rz. 11, und vom 8.3.2004, VII B 150/03, ZfZ 2004, 311, Rz. 8). Demensprechend kann eine Erlaubnis nicht rückwirkend erteilt werden. Allerdings ist eine Erteilung zum Zeitpunkt der Antragstellung möglich (zur Erlaubnis nach § 139 des Branntweinmonopolgesetzes: BFH-Urteil vom 23.5.2000, VII R 78/99, BFHE 191, 473, Rz. 12).

(95) cc) Der Klägerin wurde bisher keine Erlaubnis für die steuerfreie Verwendung im Streitjahr erteilt. Da sie den Antrag auf Erlaubnis auch erst mit Schreiben vom 19.9.2017 gestellt hat, ist nach der bestehenden Rechtsprechung die Erlaubnis – weder teilweise noch vollumfänglich – rückwirkend zu erteilen.

### Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

(96) dd) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Insbesondere führt dieser im Ergebnis nicht dazu, dass auf eine Erlaubnis nach § 24 Abs. 2 EnergieStG gänzlich verzichtet, oder diese – aufgrund unionsrechtskonformer Auslegung – rückwirkend über den Zeitpunkt der Antragstellung hinaus erteilt werden könnte.

(97) aaa) Zwar setzt § 26 Abs. 2 EnergieStG die nach Art. 21 Abs. 3 Satz 3 RL 2003/96/EG obligatorische Steuerbefreiung um, so dass grundsätzlich zu beachten ist, dass zwar die Mitgliedstaaten hinsichtlich der Wahl der Maßnahmen zur Sicherstellung der genauen Erhebung der Steuern und der Vermeidung von Steuerhinterzie-

hung einen weiten Gestaltungsspielraum haben, sie jedoch bei der Ausübung ihrer Befugnisse die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten müssen, die Bestandteil der Rechtsordnung der Union sind und zu denen insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit gehören.

**Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verletzt, wenn die Verletzung nationaler formeller Anforderungen durch Verweigerung einer obligatorischen Steuerbegünstigung sanktioniert wird**

(98) So verstößt es gegen Unionsrecht, wenn die Verletzung nationaler formeller Anforderungen dadurch sanktioniert wird, dass eine obligatorische Steuerbegünstigung verweigert wird. Denn die nationalen Regelungen dürfen nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um eine korrekte und einfache Anwendung solcher Befreiungen sicherzustellen und Steuerhinterziehung und -vermeidung oder Missbrauch zu verhindern (EuGH-Urteile *Petrotel-Lukoil* vom 7.11.2019, C-68/18, ZfZ 2019, 383, Rz. 53 ff.; *Turbogas* vom 27.6.2018, C-90/17, ZfZ 2018, 265, Rz. 43 f.; *Vakarų Baltijos laivų statykla* vom 13.7.2017, C-151/16, ZfZ 2017, 332, Rz. 45 ff., und *Polihim-SS* vom 2.6.2016, C-355/14, ZfZ 2016, 196, Rz. 59 ff.; BFH-Urteil vom 19.10.2021, VII R 26/20, ZfZ 2022, 155, Rz. 27 f.; BFH-Beschluss vom 8.6.2021, VII R 44/19, ZfZ 2021, 299, Rz. 27 f.).

**Verwendererlaubnis ist formelles Erfordernis**

(99) bbb) Bei der fehlenden Erlaubnis nach § 24 Abs. 2 i. V. m. § 26 EnergieStG handelt es sich um ein formelles Erfordernis (vgl. so wohl auch FG Hamburg, Urteil vom 22.6.2020, 4 K 144/17, juris, Rz. 89, nicht rkr.; zur *BrantwSt*: FG Düsseldorf, Urteil vom 18.5.2022, 4 K 892/21 VBr, ZfZ 2022, 252, Rz. 26, nicht rkr.; zur *StromSt*: FG Hamburg, Urteile vom 21.9.2021, 4 K 19/20, ZfZ 2022, 111, Rz. 59, nicht rkr.; vom 20.11.2018, 4 K 168/16, StEW 2018, Heft IV, 11, Rz. 47 f., jeweils m. w. N.).

**Alternativer Entlastungsanspruch schließt Verletzung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nicht aus**

(100) ccc) Nach Auffassung des Senats stünde einer Unionsrechtswidrigkeit der Versagung der Befreiung trotz Vorliegens der materiellen Befreiungsvoraussetzungen auch nicht entgegen, dass die Klägerin möglicherweise einen Entlastungsanspruch nach § 47 EnergieStG geltend machen kann (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 8.1.2020, 4 K 3223/18 VSt, juris, Rz. 32, nicht rkr.).

(101) Zwar steht es gemäß Art. 6 RL 2003/96 den Mitgliedstaaten frei, die in dieser Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen entweder direkt zu gewähren oder indem sie die entrichteten Steuern vollständig oder teilweise erstatten. Diese grundsätzlich gewährte Wahlmöglichkeit des Begünstigungsmechanismus rechtfertigt es jedoch nicht, den jeweils Begünstigten auf eine nachgelagerte Entlastungsmöglichkeit (mit ggfs. anderen formellen Voraussetzungen) zu verweisen, wenn eine direkte Begünstigung vorgesehen ist

und deren materielle Voraussetzungen erfüllt sind (a. A. wohl FG Hamburg, Urteile vom 22.6.2020, 4 K 144/17, juris, Rz. 91, nicht rkr.; vom 21.9.2021, 4 K 19/20, ZfZ 2022, 111, Rz. 59, nicht rkr.; Falkenberg, ZfZ 2020, 322; vgl. auch *Friedenhagen*, ZfZ 2020, 287; *Möhlenkamp in Möhlenkamp/Milewski*, EnergieStG/StromStG, § 9 StromStG Rz. 53).

**Entgegenstehen der Grundwertungen des Energiesteuerrechts**

(102) ddd) Allerdings widerspräche eine erlaubnisfreie Verwendung den Grundwertungen des Energiesteuerrechts soweit eine Steuerbefreiung in Anspruch genommen werden soll, so dass – unabhängig davon, dass im vorliegenden Fall keine Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung oder einen Missbrauch ersichtlich sind – ein Festhalten am Erlaubnisvorbehalt nicht gegen das Verhältnismäßigkeitsgebot verstößt (vgl. auch zur erlaubniswidrigen Abgabe von vergälltem Branntwein: BFH-Urteil vom 27.2.2019, VII R 34/17, ZfZ 2019, 218, Rz. 25).

(103) So dient die Erlaubnis als Maßnahme der Steueraufsicht der Überwachung des begünstigten Personenkreises. Durch den Antrag auf Erteilung einer förmlichen Verwender- oder Verteilererlaubnis erlangen die Finanzbehörden Kenntnis von denjenigen Wirtschaftsbeteiligten, die den Umgang mit unversteuerten Energieerzeugnissen begehren. Zugleich erhalten sie Gelegenheit, deren steuerliche Zuverlässigkeit zu überprüfen, die nach § 24 Abs. 5 Satz 1 EnergieStG unabdingbare Voraussetzung für die Erlaubniserteilung ist. Mit der Erteilung der Erlaubnis ist die Erwartung verbunden, der Erlaubnisinhaber werde von ihr in einer ihrem Regelungsgehalt entsprechenden Weise Gebrauch machen (BFH-Urteil vom 14.5.2013, VII R 39/11, ZfZ 2013, 299, Rz. 8). Außerdem haben sowohl die Verwaltung als auch der Verwender ein berechtigtes Interesse, bereits vor dem Einsatz des Energieerzeugnisses verbindlich zu klären, ob die Voraussetzungen für eine steuerbegünstigte Verwendung überhaupt vorliegen. Dem dient die Erlaubnis (vgl. BFH-Beschluss vom 8.3.2004, VII B 150/03, ZfZ 2004, 311, Rz. 8).

(104) Konkret könnte im Fall des § 26 EnergieStG ohne vorherige Erlaubnis nicht durch die Zollbehörden zeitgleich zur begünstigten Verwendung geprüft und überwacht werden, in welchem Umfang Energieerzeugnisse wiederum zur Herstellung von Energieerzeugnissen verwendet werden und damit in welchem Umfang eine begünstigte Verwendung vorliegt.

(105) Insofern liegt der Fall anders als der der Entscheidung des EuGH *Vakarų Baltijos laivų statykla* (vom 13.7.2017, C-151/16, ZfZ 2017, 332, Rz. 47) zu Grunde liegende Fall, in dem entschieden wurde, dass es der Lizenz als Kraftstofflieferant nicht bedurfte. Während nämlich der EuGH dieses formelle Erfordernis deswegen für abdingbar hielt, weil es das Recht auf die Befreiung von der Erfüllung formeller Voraussetzungen abhängig mache, die nichts mit der tatsächlichen Verwendung der betreffenden Energieerzeugnisse zu tun hatten, ermöglicht hier erst der Erlaubnis Antrag für eine Steuerbefreiung nach § 26 EnergieStG der Zollbehörde im Rahmen des Herstellungsprozess zu überprüfen, in welchem Um-

fang selbst hergestellte Energieerzeugnisse im Zusammenhang mit der weiteren Herstellung von Energieerzeugnissen verwendet werden.

(106) Dass im vorliegenden Fall eine Mengenabgrenzung auch noch nachträglich möglich war, da der Produktionsprozess in den nachfolgenden Jahren vergleichbar war bzw. ausreichend Daten zur Produktion erhoben wurden, die auch eine nachträgliche Beurteilung zulassen, steht dem grundsätzlichen Erfordernis einer Kontrollmöglichkeit dadurch, dass rechtzeitig eine Erlaubnis beantragt wurde, nicht entgegen.

#### Keine Verfahrensaussetzung wegen Streits um Verwendererlaubnis

(107) ee) Obwohl das Rechtsbehelfsverfahren bezüglich der – auch für das Streitjahr – beantragten Erlaubnis noch nicht abgeschlossen ist, bedarf es keiner Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO, denn die Erteilung der Erlaubnis nach § 24 EnergieStG stellt zwar einen eigenständigen Verwaltungsakt dar, es handelt sich jedoch nicht um einen Grundlagenbescheid. Auch andere Gründe, warum der Abschluss des Rechtsstreits über die bisher verweigerte Erlaubnis für das Streitjahr sinnvollerweise abgewartet werden sollte, sind nicht erkennbar; zumal die Beteiligten diesen Streit im Hinblick auf das vorliegende Verfahren ruhen lassen.

#### Keine Steuerbefreiung nach § 28 EnergieStG

(108) 6. Bezüglich eines Steuerbefreiungsverfahrens nach § 28 EnergieStG bedarf es zwar nach § 55 i.V.m. Anlage 1 Nr. 5 EnergieStV keiner Einzelerlaubnis, aber die materiellen Steuerbefreiungsvoraussetzungen liegen nicht vor.

(109) a) Nach § 28 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG dürfen Energieerzeugnisse der Position 2705 u.a. zum Verheizen steuerfrei verwendet werden. Dies gilt nach § 28 Satz 3 EnergieStG nicht, soweit die Energieerzeugnisse aus Waren der Positionen 2710 oder 2711 erzeugt worden sind.

(110) b) Die energiearmen Restgase, die der Position 2705 zuzuordnen sind und verheizt werden, wurden aus Erdgas, das der Position 2711 zuzuordnen ist, im Steamreforming-Verfahren erzeugt.

(111) c) Dem Einwand der Klägerin, nur die gewollte und gezielte direkte Herstellung aus Erdgas solle erfasst werden, während es sich im Streitfall um ein Abfallprodukt handele, kann nicht gefolgt werden. Vielmehr stellt § 28 EnergieStG darauf ab, was Ausgangsstoff des Energieerzeugnisses ist. Handelt es sich um originäre Gase, sind diese begünstigt. Handelt es sich dagegen um Erdgas, das technisch oder chemisch umgewandelt wird, soll eine Begünstigung nicht vorliegen, wenn das Endprodukt zu Position 2705 gehört. Dies gilt auch für Nebenprodukte (vgl. Schröer-Schallenberg in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, § 28 EnergieStG Rz. 21). ...

(115) d) Diesem Ergebnis steht das Unionsrecht nicht entgegen. Denn gem. Art. 15 Abs. 1 Buchst. 1 RL 2003/96/EG können die Mitgliedstaaten uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen gewähren für Erzeugnisse des KN-Codes 2705, die zu Heizzwecken verwendet wer-

den. Mithin handelt es sich um eine fakultative und keine zwingende Steuerbefreiung, die von den Mitgliedstaaten eingeschränkt ausgestaltet werden kann, wie dies durch § 28 Satz 3 EnergieStG erfolgt ist. ...

## Marktordnungsrecht

### Zinsen für C-Zucker-Abgaben

Die Zinsregelungen der deutschen Gesetze werfen immer wieder Probleme auf. Hier geht es um das Verhältnis der allgemeinen Regelungen der AO zu speziellen Verzinsungsregelungen des MOG, nämlich die Frage, ob von der Vollziehung ausgesetzte Abgaben auf C-Zucker nach § 237 AO zu verzinsen sind.

#### Auf Zucker-Marktordnungsabgaben sind ggf. Aussetzungszinsen nach § 237 AO zu erheben. Die Zinsregelungen des MOG sind nicht abschließend.

FG Düsseldorf, Urteil vom 14.6.2023, 4 K 1738/22 AO – Rev. eingelegt (Az. des BFH: VII R 14/23).

#### AO § 237, § 238; MOG § 12.

*Für das Zuckerwirtschaftsjahr 2001/02 waren gegen die Klägerin C-Zuckerabgaben festgesetzt worden. Ihr wurde AdV gewährt und im Einspruchsverfahren der Abgabebetrag reduziert. Im Übrigen wurde der Zinsbescheid jedoch bestandskräftig.*

*Das HZA hat gegen die Klägerin Aussetzungszinsen nach § 12 Abs. 1 MOG i.V.m. § 237 Abs. 1 AO festgesetzt. Hiergegen wendet sich diese und macht geltend: Die Anwendung von § 237 AO sei unzutreffend; § 14 Abs. 1 Satz 2 MOG i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 3 der Zucker-Produktionsabgaben-Verordnung (Zuck-ProdAbgV) sei vorrangig. Zudem sei zumindest teilweise Verjährung eingetreten, die sich mangels spezieller Regelungen nach §§ 195 ff. BGB richte.*

*Das HZA meint hingegen, weder § 14 MOG noch die weiteren unionsrechtlichen oder nationalen Vorschriften im Zuckersektor sähen eine Verzinsung infolge einer Aussetzung der Vollziehung vor. Die Ausführungen zur Anwendung von § 14 MOG kämen daher nicht zum Tragen; auch griffen für § 237 AO nicht die Verjährungsregeln des BGB.*

*Die Klägerin hat Klage erhoben, mit der sie u.a. geltend macht: Es sei zwar zutreffend, dass die verfahrensrechtliche Regelung des § 361 AO vorliegend zur Anwendung komme. Dies könne aber den materiell-rechtlichen Regelungsinhalt des C-Zucker-Abgabenbescheides nicht beeinflussen. Dass die Vollziehung des Abgabenbescheides im Zeitraum der Aussetzung der Vollziehung ausgeschlossen sei und keine Säumniszuschläge entstünden, habe keinen Einfluss auf den nach § 14 Abs. 1 Satz 2 MOG zu erlassenden Zinsbescheid. Hierfür fehle eine Rechtsgrundlage. § 14 Abs. 1 Satz 2 MOG und § 237 AO beträfen grundsätzlich keine unterschiedlichen Regelungsgegenstände und verfolgten denselben Zweck, nur Art und Umfang der Verzinsung unterschieden sich. Erstere Regelung enthalte eine allgemeine und einheitliche Verzinsungsregelung auch für Marktordnungsabgaben und schließe Aussetzungszinsen i.S.d. § 237 AO*

ein. Die unionsrechtlichen Zinsregeln seien daher nicht lückenhaft. Hinsichtlich der Verjährung sei § 239 AO nicht anwendbar, da dieser durch Art. 3 Abs. 2 VO Nr. 2670/81 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 3 ZuckerProdAbgV überlagert werde. Während § 14 Abs. 2 MOG die Regelung des § 239 AO ausdrücklich für anwendbar erkläre, gelte dies nicht für § 14 Abs. 1 MOG.

Das HZA macht u.a. geltend, verjährt sei allenfalls ein auf § 14 Abs. 1 MOG gestützter Zinsanspruch für den Zeitraum zwischen Fälligkeit der Abgaben und Aussetzung der Vollziehung; für diesen sei aber nichts festgesetzt worden. § 14 Abs. 1 Satz 2 MOG entspreche seinem Wesen und Sinn und Zweck nach der nationalen Regelung des § 240 AO; nur dieser werde daher durch das MOG überlagert. Die Festsetzung von Zinsen nach dem MOG während der Aussetzung der Vollziehung wäre als unzulässige Vollziehung des Abgabenbescheides anzusehen, so dass eine Verzinsung alleine nach § 237 AO in Betracht komme. Die Festsetzung von Aussetzungszinsen entspreche dem unionsrechtlichen Äquivalenzgrundsatz. Soweit die Klägerin annehme, nach dem MOG könnten Zinsen auf einen Abgabebetrag erhoben werden, hinsichtlich dessen Rechtmäßigkeit begründete Zweifel bestünden und dessen Vollziehung daher ausgesetzt sei, so sei dies unverhältnismäßig.

Aus den Gründen:

(13) 1. Der Beklagte hat den Zinsbescheid materiell-rechtlich zutreffend auf §§ 237 Abs. 1, Abs. 2, 238 AO i.V.m. § 12 Abs. 1 Satz 1 MOG gestützt.

(14) § 12 Abs. 1 Satz 1 MOG lässt eine Anwendung von §§ 233 ff. AO grundsätzlich zu (Kögel, in Gosch, AO/FGO, § 233 AO Rz. 33; Loose, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 233 AO Rz. 12; Heuermann, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 233 Rz. 66). Nach § 12 Abs. 1 Satz 1 MOG sind auf Abgaben zu Marktordnungszwecken, die – wie die C-Zuckerabgabe – nach Regelungen i.S. des § 1 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 MOG hinsichtlich Marktordnungswaren erhoben werden, die Vorschriften der AO mit Ausnahme des § 222 Satz 3 und 4 AO entsprechend anzuwenden, sofern nicht durch das MOG oder durch Rechtsverordnung auf Grund des MOG eine von diesen Vorschriften abweichende Regelung getroffen ist.

#### **MOG enthält keine von § 237 AO abweichende Zinsregelung**

(15) a) Entgegen der Auffassung der Klägerin sieht das MOG keine von § 237 AO abweichende Regelung vor. Zwar normiert § 14 Abs. 1 Satz 2 MOG i.d.F. vom 21.6.2002 eine Verzinsung mit fünf Prozentpunkten über dem Basiszinssatz ab Fälligkeit, wenn Abgaben nicht rechtzeitig gezahlt werden. In den Fällen der Aussetzung der Vollziehung gemäß § 361 AO kommt die Norm indes nicht zur Anwendung. § 361 AO ist gemäß § 12 Abs. 1 MOG, § 34 Abs. 1 Satz 5 MOG anwendbar, was zwischen den Beteiligten hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Wirkungen von § 361 AO nicht im Streit steht. Zwar ist nicht abschließend geklärt, ob die Aussetzung der Vollziehung eine Verschiebung der Fälligkeit bewirkt (vgl. Oosterkamp, in BeckOK AO, § 220 AO Rz. 16 (7/2022), m.w.N.). Gleichwohl führt sie nach der Rechtsprechung des BFH jedenfalls dazu, dass der ma-

terielle Regelungsinhalt des nach wie vor wirksamen Verwaltungsakts bis auf weiteres nicht mehr verwirklicht werden kann, sodass rechtliche (und tatsächliche) Folgerungen aus dem Verwaltungsakt nicht gezogen werden dürfen (BFH-Beschluss vom 3.7.1995, GrS 3/93, BStBl II 1995, 730, Rz. 18). Dies schließt Folgerungen ein, die sich zwar nicht primär als Vollziehung des Steuerbescheides darstellen, aber Folge der nicht fristgerechten Beachtung des Zahlungsgebots sind (vgl. BFH-Beschluss vom 10.12.1986, I B 121/86, BStBl II 1987, 389, Rz. 9); daher ist etwa die Entstehung von Säumniszuschlägen im Aussetzungszeitraum ausgeschlossen (BFH-Urteil vom 30.3.1993, VII R 37/92, BFH/NV 1994, 4, Rz. 21). Hieran ändert es nichts, dass die Verzinsung nach § 14 Abs. 1 Satz 2 MOG grundsätzlich unabhängig von der Festsetzung mit der Fälligkeit der jeweiligen Abgabe beginnt (vgl. für die Milchgarantiemengenabgabe BFH-Urteil vom 14.12.1999, VII R 9/99, ZfZ 2000, 240). Denn jedenfalls in Fällen, in denen – wie hier – der fragliche Abgabebetrag tatsächlich durch Verwaltungsakt festgesetzt wurde, schließt die wirksame Aussetzung der Vollziehung es entgegen der Auffassung der Klägerin aus, rechtliche und tatsächliche Folgerungen aus dem Verwaltungsakt zu ziehen, was die Verzinsung durch andere Regelungen als § 237 AO einschließt.

(16) Vor diesem Hintergrund lassen sich auch die vom FG Baden-Württemberg im Beschluss vom 24.3.2023 (11 V 2313/22, juris, Rz. 43 ff.) geäußerten Zweifel hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 237 AO bei der Aussetzung der Vollziehung nach Art. 45 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union jedenfalls nicht auf den vorliegenden Fall übertragen. Denn das Marktordnungsrecht kennt eine eigene Regelung zur Aussetzung der Vollziehung nicht, vielmehr ist – wie dargelegt – über § 12 Abs. 1 MOG die Regelung des § 361 AO anwendbar. Die Frage, ob § 237 AO in Fällen anzuwenden ist, in der die Aussetzung der Vollziehung außerhalb der Abgabenordnung geregelt ist, stellt sich daher vorliegend nicht.

(17) Unbeschadet dessen stellt § 14 Abs. 1 Satz 2 MOG im Verhältnis zu § 237 AO auch deshalb keine abweichende Regelung i.S.d. § 12 Abs. 1 Satz 1 MOG dar, weil die Vorschriften entgegen der Auffassung der Klägerin unterschiedliche Regelungsgegenstände haben. Während § 14 Abs. 1 Satz 2 MOG allgemein die Verzinsung nicht rechtzeitig gezahlter Abgaben betrifft, regelt § 237 AO die Folgen der Aussetzung der Vollziehung, wenn Einspruch oder Anfechtungsklage endgültig keinen Erfolg hatten. Dies entspricht im Übrigen der vom EuGH vorgenommenen Differenzierung zwischen dem allgemein im Unionsrecht verankerten Zinsanspruch einerseits und dem für das gerichtliche Rechtsbehelfsverfahren in § 236 AO normierten Zinsanspruch andererseits (EuGH-Urteil vom 28.4.2022, C-415/20, C-419/20 und C-427/20, Gräfendorfer Geflügel und Tiefkühlfeinkost, ZfZ 2022, 239, Rz. 74 ff.).

#### **Zinsregelungen des MOG nicht abschließend**

(18) b) Eine Anwendung von § 237 AO ist auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Zinsregelungen des MOG abschließend wären. Nach der Rechtsprechung des EuGH können die Mitgliedstaaten in Fällen, in denen das Unionsrecht eine Verzinsung nicht vorsieht, Zinsen

kraft nationalen Rechts erheben (EuGH-Urteil vom 29.3.2012, C-564/10, ZfZ 2012, 166, Rz. 46). Die Zinstatbestände des MOG sind lückenhaft und erfassen etwa – wie dargestellt – die Fälle der Aussetzung der Vollziehung nicht. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass die Zinsregelungen des MOG abschließend wären. Angesichts dessen, dass die Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 2 MOG darauf abzielt, den Kapitalnutzungsvorteil bzw. -nachteil auszugleichen, der bei nicht rechtzeitiger Zahlung auf Seiten des Abgabenschuldners bzw. -gläubigers entsteht, wäre es zudem sinnwidrig, in den Fällen der Aussetzung der Vollziehung einseitig zugunsten des Abgabenschuldners von einer Verzinsung gänzlich abzusehen. Vor diesem Hintergrund rechtfertigt auch das vom Bevollmächtigten der Klägerin in der mündlichen Verhandlung angeführte Urteil des EuGH vom 11.11.2015 (C-505/14, NVwZ 2016, 600, Rz. 34) keine andere Einschätzung. Da das Unionsrecht gerade keine einheitliche Verzinsung vorsieht, bedarf es auch nicht der von der Klägerin favorisierten Auslegung des nationalen Rechts, um die volle Wirksamkeit des Unionsrechts zu gewährleisten.

### Keine Verjährung

(19) 2. Es ist auch keine Verjährung eingetreten. Maßgeblich ist entgegen der Auffassung der Klägerin die Regelung des § 239 Abs. 1 Satz 1, Satz 2 Nr. 5 AO i.d.F. vom 18.7.2016 bzw. in den Vorgängerfassungen. Die Regelung des § 239 AO ist einschlägig, da die Zinsforderung auf § 237 Abs. 1, Abs. 2 AO gestützt ist. Die nach § 12 Abs. 1 Satz 1 MOG zu bejahende Anwendbarkeit von § 237 AO (siehe oben) begründet ohne Weiteres auch die Anwendbarkeit von § 239 Abs. 1 Satz 1, Satz 2 Nr. 5 AO als spezielle Verjährungsregelung. Nichts anderes ergibt sich aus den von der Klägerin angeführten Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts (Urteil vom 21.3.2013, 3 C 14.12, juris) und des BFH (Urteil vom 11.12.2012, VII R 61/10, ZfZ 2013, 82), da diese zum Verzinsungstatbestand des § 14 Abs. 1 MOG ergangen sind, der vorliegend nicht einschlägig ist. Nach § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 AO beginnt die einjährige Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Jahres 2022, da der Einspruch in diesem Jahr mit Eintritt der Bestandskraft der Einspruchsentscheidung vom 15.3.2022 (teilweise) endgültig erfolglos geblieben ist. Die Zinsfestsetzung vom 18.5.2022 erfolgte daher fristgerecht.

(20) Soweit Generalanwältin D in den Schlussanträgen vom 25.9.2008 (C-278/07, Rz. 69 ff.) die Auffassung vertreten hat, eine nach nationalem Recht bestehende, dreißigjährige Verjährungsfrist (§ 195 BGB a.F.) sei aus unionsrechtlicher Sicht unverhältnismäßig, kann offenbleiben, ob dem zu folgen ist. Die Frist des § 239 Abs. 1 Satz 1 AO wurde vorliegend durch die Anlaufhemmung des § 239 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 AO zwar effektiv auf rund 18 Jahre verlängert. Diese Frist ist indes immer noch weitaus kürzer als die Frist von 30 Jahren, auf die in den Schlussanträgen Bezug genommen wird. Hinzu kommt, dass die Aussetzung der Vollziehung, wie der Beklagte zu Recht dargelegt hat, auf Antrag der Klägerin bzw. ihrer Rechtsvorgängerin gewährt und für die Dauer des Einspruchsverfahrens – auf die auch das vorprozessuale Verhalten der Klägerin Einfluss genommen hat – aufrechterhalten wurde. Auch vor diesem Hintergrund ist nicht erkennbar, dass die Dauer der Verjährungsfrist die Rechte der Klägerin unverhältnismäßig beeinträchtigte.

### Zinsberechnung

(21) 3. Die Zinsberechnung ist auch der Höhe nach rechtmäßig. Insbesondere lässt sich die vom BVerfG für die Verzinsung nach §§ 233a, 238 AO festgestellte Verfassungswidrigkeit nicht auf die Festsetzung von Aussetzungszinsen gemäß §§ 237, 238 AO übertragen (gl.A. FG München, Urteil vom 7.9.2022, 15 K 358/22, juris; FG Düsseldorf, Beschluss vom 24.1.2023, 12 V 1597/22 A(AO), juris; FG Münster, Beschluss vom 10.2.2023, 3 V 2464/22, EFG 2023, 670, sowie Urteil vom 8.3.2023, 6 K 2094/22 E, EFG 2023, 737). Der Senat tritt insoweit der zitierten finanzgerichtlichen Rechtsprechung bei, da die Entscheidung des BVerfG sich ausdrücklich nicht auf Aussetzungszinsen erstreckt und die Aussetzung der Vollziehung mit der Folge der Entstehung von Aussetzungszinsen – anders als die Verzinsung nach § 233a AO – grundsätzlich von einem Antrag des Steuerpflichtigen abhängt bzw. im Falle der aufgedrängten Aussetzung dem Steuerpflichtigen Rechtsschutz hiergegen eröffnet ist. Insoweit folgt der Senat insbesondere den Ausführungen des FG Münster im Beschluss vom 10.2.2023, dort Rz. 24 ff., auf die verwiesen wird. ...

## Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern

**Verlag:** Stollfuß Verlag, Postanschrift: Lefebvre Sarrut GmbH, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn, Telefon (02 28) 7 24-0; Bankkonto: Sparkasse KölnBonn, BIC COLSDE33XXX, IBAN DE08 3705 0198 1936 0827 32. Satz: rdz GmbH, Siegburg; Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub).

**Schriftleiter:** Rechtsanwalt Reinhart Rüsken, Richter am Bundesfinanzhof a.D., und Dr. Katja Roth, Richterin am Bundesfinanzhof, Anschrift des Verlags.

**Manuskripte:** Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückports zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

**Urheber- und Verlagsrechte:** Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u. Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u. Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

Stollfuß Verlag – Lefebvre Sarrut GmbH behält sich eine Nutzung ihrer Inhalte für das Text und Data Mining im Sinne von § 44b Urheberrechtsgesetz/KI-Training vor.

**Bezugsbedingungen:** Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint monatlich. Bezugspreis (einschl. USt): halbjährlich 234,50 €, Preis der Einzelnummer: 49,50 €, jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. –; Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

**Anzeigen:** sales friendly Verlagsserviceleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. (02 28) 9 78 98-0, Fax (02 28) 9 78 98-20, E-Mail: media@sales-friendly.de; Anzeigenschluss: ca. 3 Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 43. Einzusehen unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Dr. Sarah Grzeschik, Stollfuß Verlag, Bundeskanzlerplatz 2, 53113 Bonn.