

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

1. Unionsrechtliche Vorgaben

- E 88** Wird eine verbrauchsteuerpflichtige Ware aus einem Drittland oder Drittgebiet in das Gebiet der Union verbracht, so entsteht die Steuer mit der Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Ware in den steuerrechtlich freien Verkehr durch die Einfuhr (s. Art. 6 Abs. 2, Abs. 3 Buchst. d RL (EU) 2020/262). Die Begriffe „Drittland“ und „Drittgebiet“ sind in der Systemrichtlinie definiert und wurden deckungsgleich in den nationalen Verbrauchsteuergesetzen umgesetzt.¹⁴¹ **Drittländer** sind nach Art. 3 Nr. 5 RL (EU) 2020/262 alle Staaten oder Gebiete, auf die die EU-Verträge *keine* Anwendung finden. **Drittgebiete** hingegen sind die Gebiete nach Art. 3 Nr. 4 RL (EU) 2020/262. Diese Vorschrift wiederum verweist auf Art. 4 Abs. 2 und 3 RL (EU) 2020/262. Als Drittgebiete bezeichnet man diejenigen Gebiete, die zum Staatsgebiet eines Mitgliedstaates der EU, aber nicht zum EU-Verbrauchsteuergebiet oder zum Zollgebiet der Union gehören.¹⁴² Drittgebiete, die weder zum Zollgebiet noch zum EU-Verbrauchsteuergebiet gehören, wurden im nationalen Verbrauchsteuerrecht vor dem Inkrafttreten des 7. sowie des 8. VerbrauchsteueränderungsG als „Drittländer“ definiert. Damit hatte der nationale Gesetzgeber die Vorgaben der RL 2008/118/EG nicht exakt umgesetzt, woraus aber keine Umsetzungsdefizite resultierten, da die Differenzierung zwischen Drittländern und Drittgebieten selbst keine steuerschuldrechtlichen Auswirkungen hat.¹⁴³
- E 89** Durch die neue Systemrichtlinie hat sich die **Definition** der Einfuhr geändert: Zum einen bezieht sich die Definition in Art. 4 Nr. 7 RL (EU) 2020/262 jetzt auf

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Steuerentstehung

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

a) Einfuhr

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

¹⁴⁴ S. dazu *Bongartz* in der Vorauf., Rz. E 93 ff.

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

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

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

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

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

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

Beispiel:

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

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

Beispiel:

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

¹⁵⁰ Middendorp, ZfZ 2011, 1, 6.

¹⁵¹ Art. 2 Abs. 1 RL (EU) 2020/262 sowie z. B. § 3 Nrn. 9 und 10 BierStG.

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

b) Unrechtmäßiger Eingang

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

E 94

Beispiele:

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

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

E 95

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

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

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

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

c) Ausnahmen von der Steuerentstehung

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

Beispiel:

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

- E 97** Neu ist der durch das 7. und 8. VerbrauchsteueränderungsG¹⁵⁷ umgesetzte Ausnahmetatbestand im Fall des **Erlöschens der Zollschuld** gem. Art. 124 Abs. 1 Buchst. e, f, g oder k UZK.¹⁵⁸ Dieser beruht auf Art. 6 Abs. 3 Buchst. d RL (EU) 2020/262, wonach in diesen Fällen keine Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr vorliegen soll. So erlischt die Zollschuld nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. g UZK, wenn Waren aufgrund ihrer Beschaffenheit infolge unvorhersehbarer Ereignisse oder höherer Gewalt oder auf Anweisung der Zollbehörden vollständig zerstört worden oder unwiederbringlich verloren gegangen sind. Dieser Tatbestand entspricht im Wesentlichen der verbrauchsteuerrechtlichen Regelung bei Zerstörung und Verlust eines Steuergegenstands.¹⁵⁹
- E 98** Die **weiteren Ausnahmen** von der Steuerentstehung im Fall des Erlöschens der Zollschuld kennt das Verbrauchsteuerrecht bisher nicht. Nach Art. 124 Abs. 1 Buchst. e UZK erlischt die Zollschuld, wenn die Waren eingezogen werden. Ein Erlöschen ist auch dann gegeben, wenn Waren unter zollamtlicher Überwachung zerstört oder zugunsten der Staatskasse aufgegeben werden (Buchst. f) oder bei ei-

¹⁵⁵ Vgl. Bongartz, ZfZ 2020, 218, 220.

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

¹⁵⁷ 7. VStÄndG v. 30.3.2021, BGBl. I 2021, 607, 8. VStÄndG v. 24.10.2022, BGBl. I 2022, 1838.

¹⁵⁸ § 21 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 TabStG; § 22 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AlkStG; § 18 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 SchaumwZwStG; § 18 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 BierStG; § 15 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 KaffeeStG; § 19b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EnergieStG.

¹⁵⁹ Bongartz, ZfZ 2020, 218, 221.

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

Die **zollrechtlichen Erlöschenstatbestände** folgen allerdings einer **anderen Systematik** als die verbrauchsteuerrechtlichen Ausnahmen der Steuerentstehung. Sie sind keine „Nichtentstehenstatbestände“.¹⁶² Genau als solche werden sie aber im Verbrauchsteuerrecht verwendet, denn der Ausnahmetatbestand des Erlöschens der Zollschuld verhindert als negatives Tatbestandsmerkmal die Steuerentstehung. Diese Ausnahme kann aber unter Umständen zum Zeitpunkt der Steuerentstehung selber keine Wirkung entfalten, da ihre Voraussetzungen noch gar nicht vorliegen. In der Regel wird man in diesen Fällen zu dem Ergebnis kommen, dass die zollrechtlichen Erlöschenstatbestände die Steuerentstehung nicht verhindern, sondern – wie im Zollrecht – nur nachträglich zum Erlöschen bringen können. Im Hinblick auf die Systematik wäre es insofern passender, die Erlöschenstatbestände entweder auch als solche in den nationalen Regelungen aufzunehmen bzw. auf sie zu verweisen¹⁶³ oder aber einen entsprechenden Entlastungstatbestand zu schaffen.¹⁶⁴

Beispiel:¹⁶⁵

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

3. Steuerschuldner und Besteuerungsverfahren

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

¹⁶⁰ Soyk, ZfZ 2021, 98, 105.

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

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

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

¹⁶⁴ Vgl. Soyk, ZfZ 2021, 98, 105.

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

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