



Veröffentlichte ID	: C-791/22
Nummer des Schriftstücks	: 1
Registernummer	: 1243844
Datum der Einreichung	: 28/12/2022
Datum der Eintragung in das Register	: 04/01/2023
Art des Schriftstücks	: Vorabentscheidungsersuchen
Referenz der Einreichung über e-Curia	: Schriftstück : DC180188
Nummer der Datei	: 1
Einreicher	: Sabrina Schult (J358139)

Finanzgericht Hamburg

Beschluss

In dem Rechtsstreit

G. A.
...(Straße)
PL...(Ort)

- Kläger -

Prozessbevollmächtigter:
Rechtsanwalt Arnold Fetzer
Reichertstraße 10
02826 Görlitz

g e g e n

Hauptzollamt Braunschweig
Kasernenstraße 17
38106 Braunschweig

- Beklagter -

w e g e n Einfuhrumsatzsteuer

hat der Gemeinsame Senat des Finanzgerichts Hamburg für die Länder Freie und Hansestadt Hamburg, Niedersachsen und Schleswig-Holstein, 4. Senat, am 6. Dezember 2022 durch

den Präsidenten des Finanzgerichts Schoenfeld,
den Richter am Finanzgericht Fuhrmann,
den Richter am Finanzgericht Dr. Bender

beschlossen:

- I. Das Verfahren wird bis zur Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (Gerichtshof) ausgesetzt.
- II. Dem Gerichtshof wird folgende Frage zur Auslegung einer Handlung der Organe der Union im Wege der Vorabentscheidung vorgelegt:

Verstößt es gegen die Richtlinie 2006/112/EG, insbesondere deren Art. 30 und 60, wenn eine mitgliedstaatliche Vorschrift den Art. 215 Abs. 4 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 für sinngemäß auf die Einfuhrmehrwertsteuer anwendbar erklärt?

RECHTSMITTELBELEHRUNG

Dieser Beschluss ist unanfechtbar.

Gründe

A.

- 1 Der Kläger wendet sich gegen die Festsetzung von Einfuhrmehrwertsteuer – in Deutschland Einfuhrumsatzsteuer genannt – auf Schmuggelzigaretten.
- 2 Der in Polen ansässige Kläger erwarb am 29. September 2012 auf einem Markt in Słubice (Polen) insgesamt 43.760 Zigaretten, die nur mit ukrainischen und weißrussischen Steuerbanderolen versehen waren. Er transportierte diese Zigaretten, ohne Zollstellen zu informieren, nach Deutschland, wo er sie am 2. Oktober 2012 in der Nähe von Braunschweig (Deutschland) an seinen deutschen Käufer übergab. Bei dieser Übergabe wurde der Kläger festgenommen und die Zigaretten sichergestellt und später vernichtet.
- 3 Mit Steuerbescheid S02-2407-16642-02-2015-4900 vom 3. Februar 2015 setzte der Beklagte für die Zigaretten 2.006,38 € Einfuhrumsatzsteuer fest. Die Zigaretten seien vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht worden. Daher sei gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchst. a) ZK die Zollschuld entstanden. Da der Kläger habe wissen müssen, dass die Zigaretten vorschriftswidrig verbracht worden seien, sei er Zollschuldner gemäß Art. 202 Abs. 3 Anstrich 3 ZK. In sinngemäßer Anwendung der genannten Zollvorschriften gemäß § 21 Abs. 2 UStG sei die Einfuhrumsatzsteuerschuld entstanden und der Kläger Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer geworden.
- 4 Nach einem erfolglosen Einspruchsverfahren hat der Kläger am 15. Januar 2018 Anfechtungsklage gegen den Steuerbescheid erhoben. Das Verfahren wurde zunächst bis zur Entscheidung in der Rechtssache C-7/20 und erneut im Hinblick auf die Rechtssache C-368/21 ausgesetzt. Am 21. September 2022 wurde es wieder aufgenommen.
- 5 Wegen der hier in Rede stehenden Zigaretten hat der Beklagte auch Tabaksteuer festgesetzt. Die dagegen gerichtete Klage hat der Kläger fallen gelassen.

B.

- 6 Der Vorlagebeschluss ergeht im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.
- 7 Der vorliegende Senat setzt das Verfahren in sinngemäßer Anwendung von § 74 der Finanzgerichtsordnung aus und legt dem Gerichtshof gemäß Art. 267 Satz 1 Buchst. b) des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union die im Tenor genannte Frage zur Vorabentscheidung vor, weil die rechtliche Würdigung des Falles von der Auslegung eines Unionsrechtsaktes abhängt.
- 8 Die Vorlagefrage ist inhaltlich identisch mit der zweiten Vorlagefrage in der Rechtssache C-368/21 (Hauptzollamt Hamburg [Ort des Entstehens der Mehrwertsteuer – II], EU:C:2022:647). Diese Frage konnte der Gerichtshof im Urteil vom 8. September 2022 nicht beantworten, weil sie angesichts der Antwort auf die erste Vorlagefrage nicht entscheidungserheblich war. Weil im vorliegenden Fall noch der Zollkodex Anwendung findet (Rn. 15), wird nach der Auslegung von Art. 215 Abs. 4 ZK gefragt, der jedoch – bis auf den niedrigeren Schwellenwert – inhaltlich identisch ist mit Art. 87 Abs. 4 UZK (Rn. 19).

I. Rechtlicher Rahmen

1. Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112/EG (MwStRL)

- 9 Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. d) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, 1) unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer.
- 10 Nach Art. 30 Abs. 1 MwStRL gilt als Einfuhr eines Gegenstands die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr befindet, in die Union.
- 11 In Art. 60 MwStRL heißt es zum „Ort der Einfuhr von Gegenständen“:

Die Einfuhr von Gegenständen erfolgt in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Gemeinschaft verbracht wird.
- 12 In Art. 62 MwStRL heißt es zum „Steuertatbestand und Steueranspruch“:

Für die Zwecke dieser Richtlinie gilt

(1) als ‚Steuertatbestand‘ der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden;

(2) als „Steueranspruch“ der Anspruch auf Zahlung der Steuer, den der Fiskus kraft Gesetzes gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt an geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.

13 Nach Art. 70 MwStRL treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstands erfolgt.

14 In Art. 71 MwStRL heißt es abweichend von Art. 70 MwStRL:

(1) Unterliegen Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die [Union] einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne der Artikel 156, 276 und 277, der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder dem externen Versandverfahren, treten Steuertatbestand und Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände diesem Verfahren oder dieser sonstigen Regelung nicht mehr unterliegen.

Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen, landwirtschaftlichen Abschöpfungen oder im Rahmen einer gemeinsamen Politik eingeführten Abgaben gleicher Wirkung, treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem Tatbestand und Anspruch für diese Abgaben entstehen.

(2) In den Fällen, in denen die eingeführten Gegenstände keiner der Abgaben im Sinne des Absatzes 1 Unterabsatz 2 unterliegen, wenden die Mitgliedstaaten in Bezug auf Steuertatbestand und Steueranspruch die für Zölle geltenden Vorschriften an.

2. Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 (Zollkodex – ZK)

15 Im Zeitpunkt der Verbringung der Zigaretten aus einem Drittland nach Polen galt die Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 302, 1).

16 Art. 40 ZK lautet:

Waren sind beim Eingang in das Zollgebiet der Gemeinschaft von der Person zu stellen, die sie dorthin verbracht hat oder die gegebenenfalls die Verantwortung für ihre Weiterbeförderung übernimmt; [...].

17 Art. 202 Abs. 1 und 2 ZK lautet:

(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht,

a) wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird [...]

Im Sinne dieses Artikels ist vorschriftswidriges Verbringen jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Artikel 38 bis 41 und 177 zweiter Gedankenstrich. [...]

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht wird.

18 Art. 215 Abs. 4 ZK lautet:

Stellt eine Zollbehörde fest, dass eine Zollschuld gemäß Artikel 202 in einem anderen Mitgliedstaat entstanden ist, so gilt die Zollschuld, sofern sie weniger als 5.000 € beträgt, als in dem Mitgliedstaat entstanden, in dem ihre Entstehung festgestellt wurde

3. Verordnung (EU) Nr. 952/2013 (Unionszollkodex – UZK)

19 Art. 87 Abs. 4 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (ABl. L 269, 1) lautet:

Stellen die Zollbehörden fest, dass eine Zollschuld nach Artikel 79 oder 82 in einem anderen Mitgliedstaat entstanden ist und der dieser Schuld entsprechende Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag weniger als 10.000 € beträgt, so gilt die Zollschuld als in dem Mitgliedstaat entstanden, in dem ihre Entstehung festgestellt wurde.

4. Nationales Recht

20 § 21 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) vom 21. Februar 2005 (BGBl. I 2005, S. 386) lautet:

Für die Einfuhrumsatzsteuer gelten die Vorschriften für Zölle sinngemäß; [...].

II. Entscheidungserheblichkeit

1. Keine mehrwertsteuerrechtliche Einfuhr in Deutschland

21 Anders als in der Rechtssache C-368/21 (oben Rn. 8) hält es der Senat für ausgeschlossen, dass der Ort der mehrwertsteuerrechtlichen Einfuhr der hier in Rede stehenden Ware in Deutschland liegt. Der Ort der Einfuhr der Zigaretten liegt vielmehr in Polen. Die Zigaretten sind Nicht-Unionwaren, weil sie

ukrainische und weißrussische Steuerbanderolen trugen. Sie wurden auf unbekanntem Weg nach Polen verbracht. Dort sind sie in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen, weil sie auf einem polnischen Markt zum Verkauf an jedermann angeboten wurden. Die Zigaretten befanden sich damit nicht im Transit wie die Paketsendungen, die Gegenstand der Rechtssache C-26/18 (Urteil vom 10. Juli 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579) waren, oder das Fahrzeug, um das es in der Rechtssache C-368/21 (oben Rn. 8) ging. Es gibt keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die Zigaretten ausschließlich für den Konsum außerhalb Polens bestimmt waren. Tatsächlich hat die Zigaretten auch ein in Polen Ansässiger – der Kläger – gekauft. Erst dieser hat den Entschluss gefasst, sie nach Deutschland weiter zu verkaufen. In Erfüllung des Kaufvertrags, den der Kläger mit seinem in Deutschland ansässigen Käufer geschlossen hatte, brachte er die Zigaretten aus Polen nach Deutschland und übergab sie dort an seinen Käufer.

22 Der Senat geht daher davon aus, dass drei steuerbare Umsätze vorliegen:

(1) Die Einfuhr der Zigaretten aus einem Drittland nach Polen (Art. 2 Abs. 1 Buchst. d MwStRL)

(2) Die Lieferung der Zigaretten vom Verkäufer auf dem Markt in Słubice an den Kläger (Art. 2 Abs. 1 Buchst. a MwStRL)

(3) der innergemeinschaftliche Erwerb der Zigaretten in Deutschland durch den Kunden des Klägers (Art. 2 Abs. 1 Buchst. b iii MwStRL).

23 Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens ist lediglich die Besteuerung des ersten Umsatzes, der Einfuhr der Zigaretten nach Polen.

2. Zuständigkeitsfiktion des Art. 215 Abs. 4 ZK *mutatis mutandis*

24 Da die Einfuhrmehrwertsteuer in Polen entstanden ist, wären die deutschen Zollbehörden nur dann zuständig für die Festsetzung der Einfuhrmehrwertsteuer, wenn die Einfuhrmehrwertsteuer durch den Fiktionstatbestand des Art. 215 Abs. 4 ZK *mutatis mutandis* als in Deutschland entstanden gälte. § 21 Abs. 2 UStG erklärt diese zollrechtliche Vorschrift für sinngemäß auf die Einfuhrmehrwertsteuer anwendbar. Die Voraussetzungen von Art. 215 Abs. 4 ZK *mutatis mutandis* sind im Vorlagefall erfüllt: Die beklagte deutsche Zollbehörde

hat festgestellt, dass die Einfuhrmehrwertsteuerschuld durch das vorschriftswidrige Verbringen der Zigaretten aus einem Drittland nach Polen gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchst. a) ZK *mutatis mutandis* entstanden ist. Diese Einfuhrmehrwertsteuerschuld beträgt weniger als 5.000 €, nämlich 2.006,38 €. Somit gilt die Einfuhrmehrwertsteuerschuld als in Deutschland entstanden.

- 25 Entscheidend ist damit, ob die sinngemäße Anwendung von Art. 215 Abs. 4 ZK, die § 21 Abs. 2 UStG anordnet, gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt. In diesem Fall dürfte Art. 215 Abs. 4 ZK nicht sinngemäß auf die Einfuhrmehrwertsteuer angewandt werden.

III. Rechtliche Erwägungen

1. Art. 215 Abs. 4 ZK *mutatis mutandis* ist mitgliedstaatliches Recht

- 26 Der Senat geht davon aus, dass der von § 21 Abs. 2 UStG für sinngemäß auf die Einfuhrmehrwertsteuer anwendbar erklärte Art. 215 Abs. 4 ZK als mitgliedstaatliches Recht gilt. Art. 215 Abs. 4 ZK *mutatis mutandis* ist eine deutsche Norm mit dem sinngemäß abgewandelten Inhalt des Art. 215 Abs. 4 ZK. Dies kann nicht anders sein, weil der deutsche Bundesgesetzgeber durch die Inkorporationsnorm des § 21 Abs. 2 UStG nur deutsches Recht im Range eines Bundesgesetzes, nicht jedoch Unionsrecht schaffen kann. Den Charakter von Unionsrecht könnte ein *mutatis mutandis* auf die Einfuhrmehrwertsteuer anwendbarer Art. 215 Abs. 4 ZK nur haben, wenn das Unionsrecht selbst – hier etwa Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL – dessen Anwendbarkeit auf die Einfuhrmehrwertsteuer anordnen sollte. In diesem Fall wäre zugleich geklärt, dass die Anwendung von Art. 215 Abs. 4 ZK *mutatis mutandis* auf die Einfuhrmehrwertsteuer nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt. Die Prüfung, ob die sinngemäße Anwendung von Art. 215 Abs. 4 ZK auf die Einfuhrmehrwertsteuer gegen Unionsrecht verstößt, erfolgt somit unter zwei Gesichtspunkten: Die sinngemäße Anwendung von Art. 215 Abs. 4 ZK wäre unionsrechtlich unbedenklich, wenn die Mehrwertsteuerrichtlinie selbst die Anwendung dieser Zollvorschrift in der vorliegenden Konstellation anordnen würde (dazu 2.). Selbst wenn die Mehrwertsteuerrichtlinie die sinngemäße Anwendung von Art. 215 Abs. 4 ZK nicht gebieten würde, wäre sie unionsrechtlich erlaubt, wenn die Mehrwertsteuerrichtlinie sie nicht verbieten würde (dazu 3.).

2. Reichweite von Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL

- 27 Die einzige Vorschrift in der Mehrwertsteuerrichtlinie, die im vorliegenden Fall die Anwendung von Art. 215 Abs. 4 ZK auf die Einfuhrmehrwertsteuer anordnen könnte, ist Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL. Diese Norm setzt – anders als Art. 71 Abs. 2 MwStRL – voraus, dass Waren tatsächlich Zöllen unterliegen. Dies ist hier der Fall, weil durch das vorschriftswidrige Verbringen der Zigaretten eine Zollschuld gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchst. a) ZK entstanden ist. Nach der Unterposition 2402 2090 der Kombinierten Nomenklatur in der Fassung der Verordnung (EU) Nr. 1006/2011 vom 27. September 2011 (ABl. L 282, 1) berechnet sich die Zollschuld nach einem Zollsatz von 57,6 %. Für u. a. diesen Fall ordnet Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL an, dass „Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein[treten], zu dem Tatbestand und Anspruch für diese Abgaben entstehen“. Steuertatbestand wird in Art. 62 Abs. 1 MwStRL definiert als der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden. Als Steueranspruch gilt gemäß Art. 62 Abs. 2 MwStRL der Anspruch auf Zahlung der Steuer.
- 28 In dieser Vorschrift werden – abstrakt formuliert – der Mehrwertsteuertatbestand und der Mehrwertsteueranspruch in bestimmter Hinsicht mit dem Zollanspruch verknüpft. Nach Ansicht des vorliegenden Senats gibt es zwei Möglichkeiten, diesen Verweis auf das Zollrecht zu verstehen. Nach einem weiten Verständnis nimmt die Vorschrift im Hinblick auf alle Voraussetzungen für das Entstehen der Mehrwertsteuer auf das Zollrecht Bezug (dazu a). Nach einem engen Verständnis verweist die Norm nur auf den *Zeitpunkt* der Entstehung von Mehrwertsteuertatbestand und Mehrwertsteueranspruch auf das Zollrecht (dazu b). Der Gerichtshof hat zu dieser Frage bisher noch nicht eindeutig Stellung genommen (dazu c).

a) Umfassender Verweis auf das Zollrecht

- 29 Der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) versteht Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL als umfassenden Verweis auf das Zollrecht. Ausdrücklich entschieden hat der BFH, dass diese Vorschrift bzw. die Vorgängervorschrift in Art. 10 Abs. 3 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung

der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) die sinngemäße Anwendung von Art. 215 Abs. 4 ZK auf die Einfuhrmehrwertsteuer anordne (BFH, Urteil vom 6. Mai 2008, VII R 30/07, BFHE 221, 325, Rn. 10 f.; BFH, Urteil vom 22. Mai 2012, VII R 50/11, BFHE 237, 554, Rn. 9).

- 30 Bei diesem Verständnis würde Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL die sinngemäße Anwendung von Art. 215 Abs. 4 ZK nicht nur nicht verbieten, sondern anordnen. Die Vorlagefrage wäre damit eindeutig zu verneinen.

b) Eingeschränkter Verweis auf Zeitpunkt der Zollschuldentstehung

- 31 Der vorliegende Senat neigt dagegen zu der Auffassung, dass Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL nur hinsichtlich des *Zeitpunkts* der Entstehung von Mehrwertsteuertatbestand und Mehrwertsteueranspruch auf das Zollrecht verweist (so auch FG Düsseldorf, Urteil vom 17. Januar 2007, 4 K 301/06 VTa,Z,EU, nicht veröffentlicht). Für dieses Verständnis streiten Wortlaut, Entstehungsgeschichte und Systematik der Norm.
- 32 Der Wortlaut von Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL koppelt die Entstehung des mehrwertsteuerlichen Steuertatbestands und des Steueranspruchs nur im Hinblick auf ihren Zeitpunkt an das Zollrecht. Dass ein mehrwertsteuerlicher Steuertatbestand und Steueranspruch im Sinne von Art. 62 MwStRL entstanden sind, setzt der Wortlaut der Norm voraus. Ein derart enges, am Wortlaut orientiertes Verständnis von Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL ergibt auch Sinn. Im Zollrecht gibt es mehrere Vorschriften, die sich mit dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld befassen: Die Einfuhrzollschuld wegen der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr und die vorübergehende Verwendung entsteht im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung (Art. 201 Abs. 2 ZK). Dasselbe gilt für die Ausfuhrzollschuld (Art. 209 Abs. 2 ZK). Bei der Entstehung der Einfuhrzollschuld wegen Verstößen (Art. 202-204 ZK) entsteht die Zollschuld im Zeitpunkt des Verstoßes (Art. 202 Abs. 2, 203 Abs. 2, 204 Abs. 2 ZK). Dasselbe gilt für die Ausfuhrzollschuld (Art. 210 Abs. 2, Art. 211 Abs. 2 ZK). Die sinngemäße Anwendung dieser zollrechtlichen Vorschriften auf die Einfuhrmehrwertsteuer würde bedeuten, dass auch die Einfuhrmehrwertsteuer

zu diesen Zeitpunkten – der Annahme der Zollanmeldung oder der Pflichtverletzung – entstehen würde.

- 33 Die Entwicklung von Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL spricht ebenfalls dafür, dass die Norm voraussetzt, dass ein mehrwertsteuerlicher Steuertatbestand und Steueranspruch bereits entstanden ist. Das Verhältnis von Zoll und Einfuhrmehrwertsteuer wurde erstmals in Art. 7 der Zweiten Richtlinie 67/288/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, 1303/67) geregelt. In Art. 7 Abs. 2 dieser Richtlinie heißt es (Hervorhebung hinzugefügt):

(2) Bei der Einfuhr ist der Steuertatbestand zu dem Zeitpunkt verwirklicht, zu dem der Gegenstand in das Inland gelangt. Den Mitgliedstaaten steht es jedoch frei, die **Entstehung** der Mehrwertsteuerschuld mit der Entstehung der Zollschuld [...] sowie die **Fälligkeit** der Mehrwertsteuerschuld mit der Fälligkeit der Zollschuld [...] zu verknüpfen.

- 34 Hierin werden ausdrücklich die Entstehung und die Fälligkeit von Zollschuld und Mehrwertsteuerschuld miteinander verknüpft. Die Unterschiede zwischen der Entstehung von Zoll und Einfuhrmehrwertsteuer sind damit „fast auf Null reduziert“ (Schlussanträge des Generalanwalts Mancini vom 22. November 1983, Einberger II, 294/82, EU:C:1983:338, Slg. 1983, 1190, 1193). In der ursprünglichen Fassung der Sechsten Richtlinie heißt es in Art. 10 Abs. 3 ganz ähnlich:

Bei der Einfuhr treten der Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem ein Gegenstand in das Inland im Sinne des Artikels 3 gelangt.

Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen [u.a.], so können die Mitgliedstaaten den Steuertatbestand und die Entstehung des Steueranspruchs mit dem Tatbestand und mit der Entstehung des Anspruchs dieser gemeinschaftlichen Abgaben verknüpfen.

- 35 Auch in dieser Fassung fehlt die heutige Bezugnahme auf den Zeitpunkt der Entstehung von Steuertatbestand und Steueranspruch.
- 36 Geändert wurde Art. 10 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie durch Art. 1 Nr. 6 der Richtlinie 91/680/EWG vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG

im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1). Diese geänderte Fassung ist nahezu identisch mit der hier anwendbaren Fassung von Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL. In dieser Fassung wird die Verknüpfung von Steuertatbestand und Steueranspruch von Einfuhrmehrwertsteuer und Zoll auf den *Zeitpunkt* der Entstehung von Zoll beschränkt.

- 37 Die systematische Stellung von Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL spricht ebenfalls gegen eine Bezugnahme auf zollrechtliche Vorschriften, die sich mit anderen Aspekten als dem Zeitpunkt der Entstehung der Abgabe befassen. So wird der Ort der Einfuhr im Kapitel 4 von Titel V MwStRL (Art. 60 und 61) behandelt. Dieser Titel regelt ausdrücklich den „Ort des steuerbaren Umsatzes“. Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL steht dagegen im Titel VI MwStRL, der sich mit „Steuertatbestand und Steueranspruch“ befasst.
- 38 Auch die Stellung von Art. 71 innerhalb des Kapitels 4 von Titel VI MwStRL spricht dafür, dass sich die Norm nur mit dem Zeitpunkt der Entstehung eines mehrwertsteuerrechtlichen Anspruchs, nicht jedoch mit dessen Ort befasst. Dieses Kapitel besteht aus zwei Artikeln (Art. 70 und Art. 71). Art. 70 MwStRL legt fest, zu welchem Zeitpunkt Steuertatbestand und Steueranspruch bei der Einfuhr eintreten. Wenig überraschend bestimmt er, dass dies im Zeitpunkt der Einfuhr der Fall ist. Art. 70 MwStRL legt damit für die Einfuhr fest, was die Art. 63 für die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen und Art. 68 MwStRL für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen normieren: Den Zeitpunkt des Eintritts des Steuertatbestands und des Steueranspruchs.
- 39 Art. 71 MwStRL wiederum enthält Sonderregeln zu Art. 70 MwStRL. Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStRL bestimmt den Zeitpunkt des Eintritts von Steuertatbestand und Steueranspruch, solange sich Gegenstände in einem der darin genannten zollrechtlichen Verfahren oder sonstigen Regelungen befinden. In diesen Kontext würde sich ein Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL einfügen, der eine weitere Sonderregelung für diesen Zeitpunkt enthält, wenn die Gegenstände anderen zollrechtlichen Vorschriften als den in Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStRL genannten unterliegen. Lediglich der Wortlaut von Art. 71 Abs. 2 MwStRL enthält keine Einschränkung des Verweises auf das Zollrecht

im Hinblick auf bestimmte Elemente von Steuertatbestand oder Steueranspruch. Diese Vorschrift ist auf den vorliegenden Fall jedoch – wie dargelegt (Rn. 27) – nicht anwendbar.

- 40 Schließlich spricht eine weitere systematische Erwägung gegen ein weites Verständnis von Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL: Wenn diese Vorschrift tatsächlich einen umfassenden Verweis aufs Zollrecht enthalten würde, wären die Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie zur Einfuhrmehrwertsteuer obsolet. Für diejenigen Einfuhren, die u.a. Zöllen unterliegen, würden sich alle Aspekte der Einfuhrmehrwertsteuer allein nach dem Zollrecht richten. Für alle anderen Einfuhren, die keinen derartigen Abgaben unterliegen, würde sich die Anwendung des Zollrechts aus Art. 71 Abs. 2 MwStRL ergeben.

c) Rechtsprechung des Gerichtshofs

- 41 Der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann der Senat nicht eindeutig entnehmen, ob Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL auch für den Ort der Entstehung der Mehrwertsteuerschuld auf das Zollrecht verweist. In der Entscheidung *Dansk Transport og Logistik* hat der Gerichtshof einerseits in seiner Antwort auf die vierte Vorlagefrage die Eigenständigkeit von Zoll und Einfuhrmehrwertsteuer betont (EuGH, Urteil vom 29. April 2010, C-230/08, EU:C:2010:231, Rn. 102). Andererseits macht er in der Antwort auf die dritte Vorlagefrage klar, dass Zoll- und Mehrwertsteuertatbestand sowie Zoll- und Mehrwertsteueranspruch im Kern die gleichen seien (EuGH, Urteil vom 29. April 2010, C-230/08, EU:C:2010:231, Rn. 91).
- 42 Im Urteil *Harry Winston* führt der Gerichtshof zu Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL aus (EuGH, Urteil vom 11. Juli 2013, C-273/12, EU:C:2013:466, Rn. 41):

Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Einfuhrmehrwertsteuer und die Zölle hinsichtlich ihrer Hauptmerkmale insofern vergleichbar sind, als sie durch die Einfuhr in die Union und die sich anschließende Überführung in den Wirtschaftskreislauf der Mitgliedstaaten entstehen. Diese Parallelität wird im Übrigen dadurch bestätigt, dass Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mitgliedstaaten ermächtigt, den Steuertatbestand und die Entstehung des Steueranspruchs der Einfuhrmehrwertsteuer mit dem Tatbestand und der Entstehung des Anspruchs bei Zöllen zu verknüpfen [...].

- 43 Den zweiten Satz dieser Passage könnte man so verstehen, dass der Gerichtshof Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL als umfassende Bezugnahme auf das Zollrecht im oben (Rn. 29) dargelegten Sinne versteht. Bei Lichte betrachtet hat der vorlegende Senat jedoch Zweifel, ob man die Ausführungen so verstehen muss. Diese Passage zitiert sinngemäß das Urteil *Witzemann* vom 6. Dezember 1990 (C-343/89, EU:C:1990:445, Rn. 18) und ersetzt hierbei lediglich den Art. 10 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie durch Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL. Das Urteil *Witzemann* zitiert seinerseits das Urteil *Einberger II* vom 28. Februar 1984 (294/82, EU:C:1984:81, Rn. 18). Beide zitierten Urteile – *Witzemann* und *Einberger II* – sind jedoch vor der Änderung von Art. 10 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie durch die Richtlinie 91/680/EWG (Rn. 36) ergangen. Da der Gerichtshof in Rn. 41 des Urteils *Harry Winston* zwar die Vorschriften ausgetauscht, seine Formulierung jedoch nicht an den Wortlaut von Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL angepasst hat (er spricht davon, dass Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL die Mitgliedstaaten „ermächtigt“, obwohl sie durch die Richtlinie 91/680/EWG längst „verpflichtet“ worden sind, hierzu: Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen vom 13. Februar 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:84, Fußnote 34), möchte der vorlegende Senat nicht vorschnell sein Urteil auf diese Äußerung des Gerichtshofs, die ohne Schlussanträge erging, stützen.
- 44 Im Übrigen dürfte der Umstand, dass der Gerichtshof im Urteil *Harry Winston* in seiner Antwort auf die zweite Vorlagefrage Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL bemüht, um zu begründen, dass der Raub von in das Zolllagerverfahren übergeführten Waren den Mehrwertsteuertatbestand und -anspruch entstehen lasse, dem Umstand geschuldet sein, dass das seinerzeit vorliegende Gericht genau danach gefragt hatte. Nach dem Verständnis des vorlegenden Senats hätte es für die Begründung, dass in dem Sachverhalt des Verfahrens *Harry Winston* die Mehrwertsteuer entstanden ist, keines Rückgriffs auf Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL bedurft.
- 45 Die Bedeutung der Rn. 41 des Urteils *Harry Winston* wird schließlich dadurch relativiert, dass der Gerichtshof diese Passage zwar im Urteil *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (Urteil vom 10. Juli 2019, C-26/18, EU:C:2019:579, Rn. 41) zitiert, dort aber zu dem Ergebnis kommt, dass die

Entstehung von Zoll nicht zwangsläufig zur Entstehung der Einfuhrmehrwertsteuer führt. Insoweit verweist der vorlegende Senat auf die Schlussanträge des Generalanwalts Campos Sánchez-Bordona vom 12. Januar 2016 in den verbundenen Rechtssachen C-226/14 und C-228/14 (*Eurogate Distribution* und *DHL Hub Leipzig*, EU:C:2016:1), die den analytischen Rahmen, innerhalb dessen auch die hier gestellte Vorlagefrage beantwortet werden sollte, treffend charakterisieren. In Rn. 90 seiner Schlussanträge gibt der Generalanwalt zunächst die Rn. 41 des Urteils *Harry Winston* wider. Sodann führt er aus (Rn. 91 der Schlussanträge):

Vergleichbar heißt jedoch nicht identisch, weshalb sich der Gerichtshof dafür ausspricht, das Entstehen der Zollschuld und der Mehrwertsteuerschuld unabhängig voneinander zu prüfen. Dies kann auch nicht anders sein, berücksichtigt man, dass sie unterschiedlicher Natur sind und der Unterschied noch verstärkt wird, wenn die Zollschuld in Wirklichkeit nicht infolge der Einfuhr von Waren in das Zollgebiet im ordnungsgemäßen Verfahren entsteht, sondern aufgrund der Nichterfüllung bestimmter Voraussetzungen oder Verpflichtungen.

- 46 Der Gerichtshof hat in seinen nachfolgenden Urteilen *Eurogate Distribution und DHL Hub Leipzig* (C-226/14 und C-228/14, EU:C:2016:405), *Wallenborn Transports* (C-571/15, EU:C:2017:417) und *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579) diesen analytischen Rahmen übernommen und im Einzelfall gefragt, ob sich die Entstehung der Einfuhrmehrwertsteuer mehrwertsteuerrechtlich begründen lässt. Diese Überlegungen wären sinnlos, wenn Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL im oben (Rn. 29) dargelegten Sinne als umfassender Verweis auf das Zollrecht verstanden werden müsste. Wenn die Norm nicht so verstanden werden kann, dass die Entstehung der Zollschuld quasi-automatisch zur Entstehung der Einfuhrmehrwertsteuerschuld führt, gibt es für den vorlegenden Senat keinen Grund anzunehmen, dass sie die sinngemäße Anwendung einer zollrechtlichen Zuständigkeitsregel auf das Einfuhrmehrwertsteuerrecht gebietet.
- 47 Der vorlegende Senat geht davon aus, dass der Gerichtshof die Vorlagefrage nicht bereits im Urteil vom 3. März 2021 (VS, C-7/20, EU:C:2021:161) beantwortet hat (so auch das österreichische Bundesfinanzgericht, Erkenntnis vom 25. März 2021, RV/3200007/2020, S. 15). Zwar hat das FG Düsseldorf im Vorlagebeschluss vom 11. Dezember 2019 (4 K 473/19 Z, EU,

DE:FGD:2019:1211.4K473.19Z.EU.00) nach der sinngemäßen Anwendbarkeit von Art. 87 Abs. 4 UZK – der Nachfolgevorschrift von Art. 215 Abs. 4 ZK – gefragt. Der Gerichtshof hat sich jedoch hierzu nicht geäußert. Er antwortete nämlich, dass Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL so zu verstehen sei, dass die Einfuhrmehrwertsteuer in dem Mitgliedstaat entstehe, in dem ein Verstoß gegen Zollvorschriften festgestellt worden sei, sofern die Waren auch in *diesem* Mitgliedstaat in den Wirtschaftskreislauf eingetreten seien, auch wenn sie körperlich in einem anderen Mitgliedstaat ins Zollgebiet der Union gelangt seien. In dieser Konstellation, in der eine Ware im Erhebungsmitgliedstaat in den Wirtschaftskreislauf eingegangen ist, bedarf es keines Rückgriffs auf die Zuständigkeitsfiktion des Art. 215 Abs. 4 ZK. Dass der Gerichtshof die Vorlagefrage des FG Düsseldorf nicht beantwortete, erklärt sich der vorlegende Senat damit, dass der Gerichtshof die entscheidende rechtliche Prämisse des FG Düsseldorf – Einfuhr des Fahrzeugs bereits in Bulgarien (Rn. 10, 15 des Vorlagebeschlusses) – nicht teilte.

- 48 Anhaltspunkte für die Auslegung von Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL ergeben sich schließlich aus dem Urteil des Gerichtshofs vom 7. April 2022 (*Kauno teritorinė muitinė*, C-489/20, EU:C:2022:277), in dem der Gerichtshof es ablehnte, den Erlöschenstatbestand des Art. 124 Abs. 1 Buchst. e) UZK *mutatis mutandis* auf die Einfuhrmehrwertsteuer anzuwenden.
- 49 In diesem Urteil wiederholt der Gerichtshof zunächst die aus den Urteilen *Dansk Transport og Logistik* (Urteil vom 29. April 2010, C-230/08, Rn. 98, 91) und *Harry Winston* (oben Rn. 42) bekannte Formulierung, dass Einfuhrmehrwertsteuer und Zölle hinsichtlich ihrer Hauptmerkmale „vergleichbar“ seien und es eine Parallelität gebe, die durch Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL bestätigt werde (EuGH, Urteil vom 7. April 2022, *Kauno teritorinė muitinė*, C-489/20, Rn. 47 m.w.N.). Der Gerichtshof überträgt die Parallelität jedoch – anders als in Rn. 98 des *Dansk Transport*-Urteils – nicht auf das Erlöschen der Einfuhrmehrwertsteuerschuld. Er konstatiert vielmehr, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie das Erlöschen der Zollschuld für Schmuggelware aus den in Art. 124 Abs. 1 Buchst. e) UZK genannten Gründen nicht regele (EuGH, Urteil vom 7. April 2022, *Kauno teritorinė muitinė*, C-489/20, Rn. 49).

50 Auch wenn es vorliegend nicht um die sinngemäße Anwendung der zollrechtlichen Erlöschensgründe, sondern von zollrechtlichen Zuständigkeitsregeln auf die Einfuhrmehrwertsteuer geht, versteht der vorlegende Senat die Entscheidung *Kauno teritorinė muitinė* dahingehend, dass Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL nicht als umfassender Verweis auf das Zollrecht verstanden werden kann. Nur so kann sich der Senat erklären, dass der Gerichtshof diese Norm zitiert und ihre Konsequenzen für das Entstehen von Zoll- und Mehrwertsteueranspruch benennt, um sodann eine Lücke in der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf das Erlöschen der Mehrwertsteuerschuld zu identifizieren. Genau wie beim Erlöschen der Pflicht zur Entrichtung der Steuer enthält die Mehrwertsteuerrichtlinie keine Vorschriften über die Zuständigkeitsfiktion bei einer Steuerentstehung, die in einem anderen Mitgliedstaat unentdeckt geblieben ist. Wie es zu bewerten wäre, dass Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL die Mitgliedstaaten nicht zur Anwendung von Art. 215 Abs. 4 ZK auf die Einfuhrmehrwertsteuer verpflichtet, wird nachfolgend erörtert.

3. Abschließende Zuständigkeitsregelung in der Mehrwertsteuerrichtlinie?

51 Sofern der Gerichtshof die enge Auslegung von Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL teilen sollte, bedeutet dies nicht automatisch, dass es Deutschland unionsrechtlich verboten wäre, Art. 215 Abs. 4 ZK *mutatis mutandis* auf die Einfuhrmehrwertsteuer anzuwenden. Es ist nämlich eine Frage, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie in Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 die sinngemäße Anwendung von Art. 215 Abs. 4 ZK anordnet. Eine andere Frage ist es, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie dies verbietet, weil sie als abschließend zu betrachten ist. Dies ist durch Auslegung zu ermitteln.

52 Der Ort der Einfuhr wird in Art. 60 und 61 MwStRL geregelt. Dass die Zuständigkeiten für die Erhebung der Zölle und der Mehrwertsteuer getrennt betrachtet werden müssen (EuGH, Urteil vom 29. April 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, Rn. 102), könnte dafür sprechen, dass die Art. 60 und 61 MwStRL abschließend sind (so wohl FG Düsseldorf, Beschluss vom 11. Dezember 2019, 4 K 473/19 Z, EU, DE:FGD:2019:1211.4K473.19Z.EU.00, Rn. 19).

- 53 Allerdings könnte sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs in den Rechtssachen *Eurogate Distribution und DHL Hub Leipzig* (C-226/14 und C-228/14, EU:C:2016:405) sowie *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579) auch eine andere Lesart ableiten lassen. Genau wie in diesen Verfahren geht es im vorliegenden Fall um die mehrwertsteuerrechtlichen Folgen eines zollrechtlichen Verstoßes und die Frage, welcher Mitgliedstaat für die Erhebung der Einfuhrmehrwertsteuer zuständig ist. Der vorliegende Senat versteht diese Entscheidungen so, dass die mehrwertsteuerrechtlichen Folgen eines zollrechtlichen Verstoßes in der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht abschließend geregelt sind. So war es dem Gerichtshof möglich, in diesen Fällen die mehrwertsteuerrechtliche Einfuhr von dem ungeschriebenen Element des Steuertatbestands, nämlich dem Eingang in den Wirtschaftskreislauf der Union, abhängig zu machen.
- 54 Vor diesem Hintergrund wäre es denkbar, die Mehrwertsteuerrichtlinie auch im Hinblick auf andere Aspekte der Geltendmachung der Einfuhrmehrwertsteuer, sofern die Einfuhrmehrwertsteuer im Zusammenhang mit zollrechtlichen Verstößen entsteht, als nicht abschließend zu betrachten. Der Wortlaut von Art. 60 MwStRL lässt hierfür Raum. Ein sinngemäß auf die Einfuhrmehrwertsteuer anwendbarer Art. 215 Abs. 4 ZK legt keinen zu Art. 60 MwStRL im Widerspruch stehenden Ort der Einfuhr fest, sondern fingiert lediglich für die Zwecke der effektiven Durchsetzung des Mehrwertsteueranspruchs bis zu einer Wertgrenze von 5.000 € die Zuständigkeit eines anderen Mitgliedstaats für die Erhebung der Mehrwertsteuer.
- 55 Allerdings könnte die durch Art. 215 Abs. 4 ZK *mutatis mutandis* verursachte Zuständigkeitsverlagerung dem für die Mehrwertsteuer geltenden Territorialitätsprinzip entgegenstehen. Nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität stehen Einnahmen nämlich dem Mitgliedstaat zu, in dem der Endverbrauch erfolgt (EuGH, Urteil vom 27. September 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, Rn. 37; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 2 Rn. 146). Vorliegend hat der Kläger die Zigaretten zwar nach dem Erwerb in Polen weiter an einen Käufer in Deutschland verkauft. Da sie jedoch in Polen zum allgemeinen Verkauf angeboten wurden, sind sie dort in den

Wirtschaftskreislauf eingegangen (Rn. 21). Da die MwStRL in Art. 2 die steuerbaren Umsätze typisiert hat (unabhängig davon, ob die Ware jeweils verbraucht wird, oder sich ein weiterer Umsatz anschließt), bedeutet das Territorialitätsprinzip im vorliegenden Kontext, dass der Mitgliedstaat die Steuer erheben darf, in dem der steuerbare Umsatz erfolgt ist. Dies wäre hier Polen, da die Einfuhr dort erfolgte.

56 Insoweit unterscheidet sich die Mehrwertsteuer vom Zoll, bei dem das Territorialitätsprinzip innerhalb der Union keine Rolle bei der Allokation der Einnahmen spielt. Unabhängig davon, in welchem Mitgliedstaat die Zölle erhoben werden, stehen sie nämlich der Union zu. Daher steht beim Zoll die effektive Erhebung im Vordergrund, die durch Art. 215 Abs. 4 ZK erreicht wird.

57 Falls Art. 215 Abs. 4 ZK *mutatis mutandis* nicht auf die Einfuhrmehrwertsteuer anwendbar sein sollte, könnte Steuerausfällen durch die Beachtung von Informationspflichten der Mitgliedstaaten entgegengewirkt werden. So sind die Behörden eines Mitgliedstaats verpflichtet, den zuständigen Behörden eines anderen betroffenen Mitgliedstaats ohne vorheriges Ersuchen Informationen zu übermitteln, wenn in einem anderen Mitgliedstaat die Gefahr eines Steuerverlusts besteht, Art. 13 Abs. 1 Buchst. c) Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABl. L 268, 1) in der Fassung der Verordnung (EU) 2018/1909 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 hinsichtlich des Informationsaustauschs zur Überwachung der ordnungsgemäßen Anwendung von Konsignationslagerregelungen (ABl. L 311, 1).

Im vorliegenden Fall hätte daher das beklagte Hauptzollamt über die Einfuhr der Zigaretten in Polen und die sich anschließende Lieferung (Rn. 22) informieren können.

Schoenfeld

Fuhrmann

Dr. Bender

Für die Richtigkeit der Abschrift:

Schult
Justizamtsrätin
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle