



Veröffentlichte ID	: C-368/21
Nummer des Schriftstücks	: 1
Registernummer	: 1190293
Datum der Einreichung	: 14/06/2021
Datum der Eintragung in das Register	: 15/06/2021
Art des Schriftstücks	: Vorabentscheidungsersuchen
Referenz der Einreichung über e-Curia	: Schriftstück : DC148781
Nummer der Datei	: 1
Einreicher	: Sabrina Schult (J358139)



## Finanzgericht Hamburg

### Beschluss

In dem Rechtsstreit

R.T.  
[Straße]  
[...] Hamburg

- Kläger -

Prozessbevollmächtigte:  
Rechtsanwältin Yasemin Özkan  
Hohe Bleichen 5  
20354 Hamburg

g e g e n

Hauptzollamt Hamburg  
Koreastraße 4  
20457 Hamburg

- 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 2. Juni 2021 ohne mündliche Verhandlung durch

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

**beschlossen:**

- I. Das Verfahren wird bis zur Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (Gerichtshof) ausgesetzt.
- II. Dem Gerichtshof werden folgende Fragen zur Auslegung einer Handlung der Organe der Union im Wege der Vorabentscheidung vorgelegt:
  1. Sind die Art. 30 und 60 der Richtlinie 2006/112/EG dahingehend auszulegen, dass der mehrwertsteuerrechtliche Ort der Einfuhr eines in einem Drittland zugelassenen Transportmittels, das unter Verstoß gegen zollrechtliche Vorschriften in die Union verbracht wird, in dem Mitgliedstaat liegt, in dem der zollrechtliche Verstoß begangen und das Transportmittel erstmals in der Union als Transportmittel benutzt wurde, oder in dem Mitgliedstaat, in dem Derjenige, der den zollrechtlichen Pflichtenverstoß begangen hat, ansässig ist und das Fahrzeug dort nutzt?
  2. Für den Fall, dass der Ort der Einfuhr in einem anderen Mitgliedstaat als Deutschland liegt: Verstößt es gegen die Richtlinie 2006/112/EG, insbesondere deren Art. 30 und 60, wenn eine mitgliedstaatliche Vorschrift den Art. 87 Abs. 4 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 für entsprechend 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 ein unter Verstoß gegen zollrechtliche Vorschriften ins Unionsgebiet verbrachtes Fahrzeug.
- 2 Der in Deutschland seit mehreren Jahren ansässige und gemeldete Kläger mit georgischer Staatsangehörigkeit erwarb im Januar 2019 in Georgien einen in Georgien auf seinen Namen zugelassenen Toyota Land Cruiser (im Folgenden: Fahrzeug). Zur Finanzierung des Kaufpreises verpfändete er das in seinem Eigentum stehende Fahrzeug an eine georgische Bank. Im März 2019 fuhr er mit dem Fahrzeug von Georgien über die Türkei, Bulgarien, Serbien, Ungarn und Österreich nach Deutschland, ohne das Fahrzeug in der Union zu einer Einfuhrzollstelle zu befördern und zu stellen. In Deutschland benutzte der Kläger das Fahrzeug für private und – was das beklagte Hauptzollamt bestreitet – geschäftliche Fahrten. Bei einer dieser Fahrten wurde der Kläger am 28. März 2019 von einer Kontrolleinheit des Beklagten kontrolliert. Zuletzt fiel das Fahrzeug in Deutschland wegen eines Verstoßes gegen straßenverkehrsrechtliche Vorschriften im Oktober 2020 auf.
- 3 Mit Einfuhrabgabenbescheid vom 13. Mai 2019 setzte der Beklagte 4.048,13 € Zoll und 8.460,59 € Einfuhrumsatzsteuer gegen den Kläger fest. Zur Begründung gab der Beklagte an, dass der Kläger das Fahrzeug entgegen seiner Pflicht aus Art. 139 UZK nicht an der ersten Zollstelle im Unionsgebiet gestellt habe. Daher sei das Fahrzeug vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht worden, sodass eine Einfuhrzollschuld gemäß Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK entstanden sei. Der Kläger sei Zollschuldner gemäß Art. 79 Abs. 3 Buchst. a UZK, weil er zur Gestellung verpflichtet gewesen wäre. Die Einfuhrumsatzsteuer sei in entsprechender Anwendung der genannten Zollvorschriften gemäß § 21 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz entstanden.
- 4 Nach einem erfolglosen Einspruchsverfahren hat der Kläger am 9. Februar 2020 Anfechtungsklage gegen den Einfuhrabgabenbescheid erhoben. Auf

Hinweis des Gerichts hat der Kläger die Klage bezüglich des Zolls zurückgenommen.

## **B.**

5 Der Vorlagebeschluss ergeht im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

6 Der vorlegende Senat setzt das Verfahren in entsprechender 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 genannten Fragen zur Vorabentscheidung vor, weil die rechtliche Würdigung des Falles von der Auslegung eines Unionsrechtsaktes abhängt.

### **I. Rechtlicher Rahmen**

#### **1. Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112/EG**

7 Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1; im Folgenden: „Mehrwertsteuerrichtlinie“ oder „MwStRL“) unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer.

8 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.

9 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.

10 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.

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

12 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 (EU) Nr. 952/2013**

13 Art. 79 („Entstehen der Zollschuld bei Verstößen“) der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (ABl. 2013, L 269, S. 1; im Folgenden: „Unionszollkodex“ oder „UZK“) lautet:

(1) Für einfuhrabgabepflichtige Waren entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn Folgendes nicht erfüllt ist:

a) eine der in den zollrechtlichen Vorschriften festgelegten Verpflichtungen in Bezug auf das Verbringen von Nicht-Unionswaren in das Zollgebiet der Union, auf das Entziehen dieser Waren aus der zollamtlichen Überwachung oder auf die Beförderung, Veredelung, Lagerung, vorübergehende Verwahrung, vorübergehende Verwendung oder Verwertung dieser Waren in diesem Gebiet, ...

(3) In den Fällen nach Absatz 1 Buchstaben a und b ist Zollschuldner,

a) wer die betreffenden Verpflichtungen zu erfüllen hatte, [...]

14 Art. 87 Abs. 1 UZK („Ort des Entstehens der Zollschuld“) bestimmt:

Die Zollschuld entsteht an dem Ort, an dem die Zollanmeldung oder die Wiederausfuhranmeldung nach den Artikeln 77, 78 und 81 abgegeben wird.

In allen anderen Fällen entsteht die Zollschuld an dem Ort, an dem der Tatbestand, der die Zollschuld entstehen lässt, erfüllt ist. [...]

15 In Art. 87 Abs. 4 UZK heißt es:

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 EUR beträgt, so gilt die Zollschuld als in dem Mitgliedstaat entstanden, in dem ihre Entstehung festgestellt wurde.

### **3. Nationales Recht**

16 § 21 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) vom 21. Februar 2005 (BGBl. I 2005, S. 386) in der für das Ausgangsverfahren geltenden Fassung lautet:

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

## **II. Erste Vorlagefrage**

### **1. Zollrechtliche Vorüberlegungen**

17 Für den vorlegenden Senat ist unzweifelhaft, dass die Zollschuld gemäß Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK entstanden ist. Das Fahrzeug wurde unter Verstoß gegen die Beförderungspflicht nach Art. 135 Abs. 1 UZK und die Pflicht zur Gestellung bei der ersten Zollstelle gemäß Art. 139 Abs. 1 UZK und damit vorschriftswidrig ins Zollgebiet der Union verbracht. Eine konkludente Überführung des Fahrzeugs in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung durch Passieren der Zollstelle gemäß Art. 141 Abs. 1 Buchst. b Delegierte Verordnung (EU) 2015/2446 (ABl. L 343, S. 1; im Folgenden: UZK-DelVO), die dazu geführt hätte, dass kein Zoll entstanden wäre, ist ersichtlich nicht erfolgt. Denn das Fahrzeug ist nicht – wie es Art. 250 Abs. 2 Buchst. d UZK in Verbindung mit Art. 212 Abs. 3 Buchst. a und b UZK-DelVO voraussetzt – auf den Namen einer außerhalb der Union ansässigen Person zugelassen und wird nicht von einer solchen Person verwendet. Der Kläger ist vielmehr, da er seinen Wohnsitz in Deutschland hat, im Zollgebiet der Union ansässig (vgl. Art. 5 Nr. 31 UZK).

18 Das beklagte Hauptzollamt ist für die Festsetzung der Zollschuld zuständig. Zwar ist der Ort des Entstehens der Zollschuld gemäß Art. 87 Abs. 1 Unterabs. 2 UZK der Ort, an dem der Tatbestand, der die Zollschuld entstehen lässt, erfüllt ist. Dies ist hier Bulgarien, weil es der Ort ist, an dem das Fahrzeug erstmals vorschriftswidrig ins Zollgebiet der Union verbracht wurde. Gleichwohl ist

Deutschland gemäß Art. 87 Abs. 4 UZK zuständig. Die Zollschuld ist gemäß Art. 79 UZK entstanden und der dieser Zollschuld entsprechende Einfuhrabgabenbetrag beträgt weniger als 10.000 €. Dann gilt als Ort des Entstehens der Zollschuld der Ort, an dem die Entstehung der Zollschuld festgestellt wurde. Dies war am 28. März 2019 in Deutschland.

## **2. Entscheidungserheblichkeit**

- 19 Entscheidungserheblich und rechtlich zweifelhaft ist die Frage, ob Deutschland auch für die Festsetzung der Einfuhrmehrwertsteuer zuständig ist. Dies wäre der Fall, wenn die Auslegung der Art. 30 und 60 MwStRL ergibt, dass der Ort der Einfuhr in Deutschland liegt, obwohl der Kläger das Fahrzeug vor der Ankunft in Deutschland durch mehrere Mitgliedstaaten hindurchgesteuert hat. Anderenfalls wäre eine entsprechende Anwendung der Zuständigkeitsfiktion gemäß Art. 87 Abs. 4 UZK zu erwägen. Dies ist Gegenstand der zweiten Vorlagefrage.

## **3. Rechtliche Erwägungen**

- 20 Wendet man die gemäß § 21 Abs. 2 UStG für entsprechend anwendbar erklärten Vorschriften des Unionszollkodex auf die Einfuhrmehrwertsteuer an, ist die Einfuhrmehrwertsteuer vorliegend nicht in Deutschland, sondern in Bulgarien entstanden. Gemäß Art. 87 Abs. 1 Unterabs. 2 UZK analog entsteht nämlich in Fällen, in denen – wie hier – keine Zollanmeldung oder Wiederausfuhranmeldung abgegeben wurde, die Einfuhrmehrwertsteuer an dem Ort, an dem der Tatbestand, der die Zollschuld entstehen lässt, erfüllt ist. Das ist – wie oben dargelegt (Rn. 18) – Bulgarien.
- 21 Der vorlegende Senat versteht die neuere Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Verhältnis von Zollrecht und Einfuhrmehrwertsteuerrecht so, dass die Mitgliedstaaten die zollrechtlichen Vorschriften nur insoweit auf die Einfuhrmehrwertsteuer entsprechend anwenden dürfen, wie dies nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt. Dies bedeutet, dass ein zollrechtlicher Pflichtenverstoß, der in einem Mitgliedstaat begangen wird, nur dann zur Entstehung der Einfuhrmehrwertsteuer in diesem Mitgliedstaat führt, wenn die Ware auch im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne dort eingeführt worden ist. Nur dann befindet sich der Ort der Einfuhr gemäß Art. 60 MwStRL in diesem Mitgliedstaat. Nach der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs (dazu a) und der Rezeption

dieser Rechtsprechung durch die deutschen Finanzgerichte (dazu b) dürfte der Ort der Einfuhr im Vorlagefall in Bulgarien liegen. Zweifel an diesem Ergebnis ergeben sich jedoch aufgrund des Urteils des Gerichtshofs vom 3. März 2021 in der Rechtssache C-7/20 (dazu c).

**a) Bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs**

22 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann neben der Zollschuld eine Mehrwertsteuerpflicht bestehen, wenn aufgrund des Fehlverhaltens, das zur Entstehung der Zollschuld führte, angenommen werden kann, dass die fraglichen Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sind und somit einem Verbrauch, d. h. dem mit Mehrwertsteuer belasteten Vorgang, zugeführt werden konnten (EuGH, Urteil vom 2. Juni 2016, Eurogate Distribution und DHL Hub Leipzig, C-226/14 und C-228/14, EU:C:2016:405, Rn. 65; Urteil vom 1. Juni 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, Rn. 54; Urteil vom 10. Juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, Rn. 44; Urteil vom 3. März 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, Rn. 30). Allerdings kann eine solche Vermutung widerlegt werden, wenn nachgewiesen wird, dass trotz des zollrechtlichen Fehlverhaltens, das zur Entstehung einer Einfuhrzollschuld in dem Mitgliedstaat führte, in dem dieses Fehlverhalten begangen wurde, ein Gegenstand im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats, in dem dieser Gegenstand zum Verbrauch bestimmt war, in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt ist. In diesem Fall tritt der Tatbestand der Einfuhrmehrwertsteuer in diesem anderen Mitgliedstaat ein (EuGH, Urteil vom 10. Juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, Rn. 48; Urteil vom 3. März 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, Rn. 30).

**b) Anwendung dieser Rechtsprechung auf Transportmittel**

23 Diese Urteile des Gerichtshofs sind zu Gegenständen ergangen, die unter Verstoß gegen zollrechtliche Vorschriften durch verschiedene Mitgliedstaaten transportiert wurden. Vorliegend geht es jedoch nicht um Gegenstände, die transportiert wurden, sondern um eine Ware – ein Fahrzeug –, die selbst als Transportmittel eingesetzt wurde. Im Hinblick auf Transportmittel haben vier verschiedene deutsche Finanzgerichte die oben (Rn. 22) dargestellte Recht-

sprechung des Gerichtshofs so verstanden, dass Transportmittel in dem Mitgliedstaat in den Wirtschaftskreislauf der Union eingehen, in dem sie erstmals tatsächlich als Transportmittel verwendet werden. Sie werden zwar nicht im Sinne der Rn. 44 des Urteils *Federal Express* „verbraucht“. Sie werden aber gebraucht, was ein notwendiges Zwischenstadium zum Verbrauch darstellt. Außerdem treten drittländische Waren, die in der Union als Transportmittel benutzt werden, in Konkurrenz mit in der Union angebotenen Transport- und Vermietungsdienstleistungen. Wenn eine drittländische Ware dazu genutzt wird, um eine in der Union angebotene Dienstleistung zu substituieren, ist nach bisheriger Einschätzung des vorlegenden Senats die Ware in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen. Im Einzelnen:

- 24 Das Finanzgericht (FG) München hat zwei Fälle entschieden, in denen jeweils ein schweizerisches Flugzeug unter Verstoß gegen den Zollflugplatzzwang in Deutschland landete. In einem Fall flog das Flugzeug einen Tag nach der Ankunft direkt zurück in die Schweiz. Im anderen Fall wurde es vor dem Rückflug in die Schweiz zur Personenbeförderung innerhalb Deutschlands eingesetzt. Das FG München urteilte, dass ein vorschriftswidrig nach Deutschland verbrachtes Flugzeug, das zur Personenbeförderung auf Inlandsflügen eingesetzt wird, in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt. Es begründete dies mit dem oben dargestellten Aspekt der Substitution inländischer Anbieter (FG München, Urteil vom 9. April 2019, 14 K 408/17, DE:FGMUENC:2019:0409.14K408.17.00, juris, Rn. 44). Das Flugzeug, das nach kurzem Aufenthalt und ohne Passagiere wieder in die Schweiz zurückgeflogen war, ging dagegen nicht in den Wirtschaftskreislauf der Union ein (FG München, Urteil vom 9. April 2019, 14 K 2649/16, DE:FGMUENC:2019:0409.14K2649.16.00, juris, Rn. 22).
- 25 Einen weiteren Fall mit einem Flugzeug hat der vorlegende Senat entschieden. In Fortführung der Rechtsprechung des FG München hielt er fest: Die Einfuhrmehrwertsteuer auf ein nur mit einem Piloten besetztes drittländisches Flugzeug, das vorschriftswidrig verbracht wird, entsteht erst, wenn es mit einem Passagier, der das Flugzeug gechartert bzw. gemietet hat, in Richtung des Beförderungsziels abhebt. Zur Begründung stellte der Senat darauf ab, dass erst mit dem Start des mit einem Passagier besetzten Flugzeugs eine steuerbare

Dienstleistung erbracht wird (FG Hamburg, Beschluss vom 4. Mai 2020, DE:FGHH:2020:0504.4V28.20.00, 4 V 28/20, juris, Rn. 45).

- 26 Im Einklang hiermit steht die Rechtsprechung des FG Baden-Württemberg, nach der ein schweizerisches Fahrzeug durch eine (kurze) Fahrt vom Grenzübergang zum Übergabeort des Fahrzeugs in Deutschland in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22. Oktober 2019, 11 K 2256/17, DE:FGBW:2019:1011.11K2256.17.00, juris, Rn. 38).
- 27 Auch das FG Düsseldorf ist in seinem Vorlagebeschluss vom 11. Dezember 2019 (4 K 473/19 Z,EU, DE:FGD:2019:1211.4K473.19Z.EU.00; Aktenzeichen des Gerichtshofs: C-7/20) davon ausgegangen, dass die mehrwertsteuerrechtliche Einfuhr des Fahrzeugs in dem Mitgliedstaat erfolgt ist, in dem es unter Verstoß gegen zollrechtliche Vorschriften die Außengrenze der Union passierte und erstmals in der Union als Transportmittel benutzt wurde. Nur wenn der Ort der Einfuhr nicht im Erhebungsmitgliedstaat Deutschland liegen würde, wäre es nämlich klärungsbedürftig, ob in entsprechender Anwendung von Art. 87 Abs. 4 UZK die Mehrwertsteuer als in Deutschland entstanden galt (Rn. 10 des Vorlagebeschlusses des FG Düsseldorf). Auch in Rn. 15 des Vorlagebeschlusses des FG Düsseldorf wird deutlich, dass das FG Düsseldorf im dortigen Streitfall die Voraussetzungen von Art. 87 Abs. 4 UZK für gegeben hielt. Das FG Düsseldorf nahm an, dass die Einfuhrmehrwertsteuer in einem anderen Mitgliedstaat – Bulgarien – entstanden war, aber als in dem Mitgliedstaat entstanden galt, in dem der Verstoß festgestellt wurde. Daher hielt es das FG Düsseldorf nicht für erforderlich, ausdrücklich danach zu fragen, wo die Einfuhrmehrwertsteuer originär entstanden ist.
- 28 In Anwendung der oben (Rn. 22) dargelegten Grundsätze des Gerichtshofs zum Eingang einer Ware in den Wirtschaftskreislauf der Union auf Transportmittel und in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung deutscher Finanzgerichte würde der vorlegende Senat in Bezug auf das Ausgangsverfahren zu dem Ergebnis kommen, dass das Fahrzeug des Klägers in Bulgarien in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen ist, weil es dort erstmals innerhalb der Union als Transportmittel benutzt wurde. Daher wäre dort der Ort der Einfuhr im Sinne von Art. 60 MwStRL.

**c) Urteil des Gerichtshofs vom 3. März 2021, VS, C-7/20**

- 29 Zweifel an diesem Rechtsverständnis ergeben sich jedoch aus dem Urteil des Gerichtshofs vom 3. März 2021 (VS, C-7/20, EU:C:2021:161). Dessen Sachverhalt ist in entscheidungserheblicher Hinsicht identisch mit dem vorliegenden Fall.
- 30 In diesem Urteil beschreibt der Gerichtshof zunächst in Rn. 32-33 die Situation der Paketsendungen, deren Besteuerung im Verfahren *Federal Express* in Rede stand: In jenem Verfahren sei es zwar in Deutschland zu einem zollrechtlichen Verstoß gekommen. Die Paketsendungen seien jedoch anschließend zu ihrem endgültigen Bestimmungsort in Griechenland transportiert worden und dort in den Wirtschaftskreislauf eingegangen. Daher sei – so die bekannte Schlussfolgerung aus dem Urteil *Federal Express* – die Einfuhrmehrwertsteuer trotz des zollrechtlichen Verstoßes in Deutschland nicht dort, sondern erstmals in Griechenland entstanden.
- 31 Sodann vergleicht der Gerichtshof den Sachverhalt im Verfahren *Federal Express* mit dem Sachverhalt des Vorlageverfahrens VS. Hierbei kommt er zu dem für den vorlegenden Senat unerwarteten Ergebnis, dass beide Fälle vergleichbar seien: Im Verfahren VS sei das Fahrzeug zwar „faktisch über Bulgarien in das Gebiet der Union gelangt“, so dass dort der zollrechtliche Pflichtenverstoß vorgelegen habe (Rn. 34). Das Fahrzeug sei jedoch „tatsächlich in Deutschland, dem Wohnsitzmitgliedstaat von VS, benutzt“ worden. Somit sei das Fahrzeug – so die Schlussfolgerung des Gerichtshofs in Rn. 35 seines Urteils VS – erst in Deutschland in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten und daher die Einfuhrmehrwertsteuer erstmals dort entstanden.
- 32 In Anbetracht der oben (Rn. 22) dargestellten Definition des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf ersucht der vorlegende Senat um Klarstellung, ob er den Gerichtshof richtig verstanden hat, dass die Nutzung eines Fahrzeugs als Transportmittel für die Zwecke der Durchfahrt durch einen Mitgliedstaat nicht bereits in diesem Mitgliedstaat, sondern erst im Wohnsitzmitgliedstaat des Fahrzeugführers zum Eingang in den Wirtschaftskreislauf der Union führt. Der Gerichtshof hat sich im Urteil VS (Rn. 35) darauf gestützt, dass das in Rede stehende Fahrzeug zwar zuerst in Bulgarien in das Zollgebiet der Union gelangt (est d’abord entré), jedoch tatsächlich in Deutschland benutzt worden sei (a été

utilisé effectivement). Dieser Gedankengang ist in der österreichischen (Bieber/Summersberger, Steuer- und Wirtschaftskartei [SWK] 2021, S. 748, 752) und deutschen (Bender, UmsatzsteuerRundschau 2021, S. 325, 327 und AW-Prax 2021, S. 241, 245) Fachliteratur auf Unverständnis gestoßen.

- 33 Der vorlegende Senat ist der Ansicht, dass im Ausgangsverfahren das Fahrzeug bereits in Bulgarien benutzt wurde und dadurch *erstmalig dort* in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen ist. Denn der Kläger hat das Fahrzeug tatsächlich für die Durchfahrt durch Bulgarien benutzt. Der vorlegende Senat vermag nicht zu erkennen, wodurch sich diese Nutzung des Fahrzeugs als Beförderungsmittel – die nach dem Urteil des Gerichtshofs in der Sache VS keinen Eingang in den Wirtschaftskreislauf der Union begründen soll – von den später in Deutschland durchgeführten Fahrten unterscheiden soll, die nach Einschätzung des Gerichtshofs in der Rechtssache VS (erst) dort zu einem Eingang des Fahrzeugs in den Wirtschaftskreislauf geführt hätten. Das rein zeitliche Moment, dass das Fahrzeug in Bulgarien lediglich vorübergehend und einmalig, in Deutschland dagegen anhaltend und wiederholt genutzt wurde bzw. genutzt wird, dürfte für die Frage des Eingangs der Ware in den Wirtschaftskreislauf nicht ausschlaggebend sein.
- 34 Der Gerichtshof erwähnt in Rn. 35 seines Urteils VS, dass Deutschland der Wohnsitzmitgliedstaat des VS sei. Hieraus könnte man den Eindruck gewinnen, dass der Gerichtshof den Wohnsitz der Person, die eine Ware nutzt, maßgeblich für den Ort des Eintritts in den Wirtschaftskreislauf ansehen könnte. Allerdings sind dem vorlegenden Senat keine Entscheidungen des Gerichtshofs bekannt, in denen der Wohnsitzmitgliedstaat einer betroffenen Person für die Frage des Eingangs von Gegenständen in den Wirtschaftskreislauf der Union erheblich war. Insbesondere war der Wohnsitz der Empfänger der Waren im Fall *Federal Express* nicht relevant. Das österreichische Bundesfinanzgericht hat im Erkenntnis vom 25. März 2021 (RV/3200007/2020, S. 16) das Urteil VS zwar seiner Entscheidung zu Grunde gelegt. Es stellte jedoch gleichwohl fest, dass sich ihm die Schlüssigkeit der Argumentation des Gerichtshofs nicht erschließe (kritisch zum Kriterium des Wohnsitzes für die Bestimmung des Ortes des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf auch Bieber/Summersberger, SWK 2021, S. 748, 752).

- 35 Aus Sicht des vorlegenden Senats besteht zwischen den Gegenständen, um die es im Verfahren *Federal Express* ging, und dem Fahrzeug des Ausgangsrechtsstreits ein wesentlicher Unterschied: Im ersteren Fall wurden die zu steuernden Gegenstände in einem Flugzeug von einem Mitgliedstaat in den anderen transportiert. Im vorliegenden Fall dagegen wurde der zu steuernde Gegenstand selbst als Transportmittel genutzt. Das Fahrzeug des Ausgangsrechtsstreits ist damit – wenn überhaupt – nicht mit den zu steuernden Gegenständen, sondern dem Flugzeug aus *Federal Express* zu vergleichen.
- 36 Unerheblich dürfte es im vorliegenden Kontext sein, was mit der Ware geschieht, nachdem sie in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen ist. Mit anderen Worten: Der Eingang in den Wirtschaftskreislauf wird nicht dadurch rückgängig gemacht, wenn die Ware wieder ausgeführt wird. Daher war es im Verfahren VS unerheblich, dass das Fahrzeug nach dem Aufenthalt in der Union wieder in die Türkei gebracht wurde. Genauso ist es unerheblich, ob im vorliegenden Fall das Fahrzeug auch heute noch in Deutschland genutzt wird.

### **III. Zweite Vorlagefrage**

#### **1. Entscheidungserheblichkeit**

- 37 Die zweite Vorlagefrage stellt sich nur, wenn der Ort der Einfuhr im Sinne von Art. 30 und 60 MwStRL in einem anderen Mitgliedstaat als Deutschland liegen sollte. Nur in diesem Fall ist es relevant, ob die deutschen Zollbehörden durch den Fiktionstatbestand des Art. 87 Abs. 4 UZK zuständig werden für die Festsetzung der Einfuhrmehrwertsteuer. Die Voraussetzungen des gemäß § 21 Abs. 2 UStG entsprechend anwendbaren Art. 87 Abs. 4 UZK wären im Vorlagefall erfüllt: Die Einfuhrmehrwertsteuerschuld würde bei einer Einfuhr in Bulgarien dort gemäß des entsprechend anwendbaren Art. 79 Abs. 1 Buchst. a UZK als entstanden gelten. Der in Deutschland zu erhebende Einfuhrmehrwertsteuerbetrag beträgt weniger als 10.000 €, nämlich 8.460,59 €. Entscheidend ist damit lediglich, ob die entsprechende Anwendung von Art. 87 Abs. 4 UZK, die § 21 Abs. 2 UStG anordnet, gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt. In diesem Fall dürfte Art. 87 Abs. 4 UZK nicht auf die Einfuhrmehrwertsteuer angewandt werden.

## **2. Rechtliche Erwägungen**

38 Der Senat geht davon aus, dass die von § 21 Abs. 2 UStG für entsprechend auf die Einfuhrmehrwertsteuer anwendbar erklärte Vorschrift mit dem Inhalt des Art. 87 Abs. 4 UZK als mitgliedstaatliches Recht gilt. 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 entsprechend auf die Einfuhrmehrwertsteuer anwendbarer Art. 87 Abs. 4 UZK nur dann 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 entsprechende Anwendung von Art. 87 Abs. 4 UZK nicht gegen Unionsrecht verstößt, da insoweit ein Verstoß gegen unionales Primärrecht nicht ersichtlich ist. Die Prüfung, ob die entsprechende Anwendung von Art. 87 Abs. 4 UZK auf die Einfuhrmehrwertsteuer gegen Unionsrecht verstößt, erfolgt somit unter zwei Gesichtspunkten: Die entsprechende Anwendung von Art. 87 Abs. 4 UZK wäre unionsrechtlich unbedenklich, wenn das Unionsrecht selbst die Anwendung dieser Zollvorschrift in der vorliegenden Konstellation anordnen würde (dazu a). Selbst wenn die Mehrwertsteuerrichtlinie die entsprechende Anwendung von Art. 87 Abs. 4 UZK nicht gebieten würde, wäre sie unionsrechtlich erlaubt, wenn die Mehrwertsteuerrichtlinie sie nicht verbieten würde (dazu b).

### **a) Auslegung von Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL**

39 Die einzige Vorschrift in der Mehrwertsteuerrichtlinie, die im vorliegenden Fall die Anwendung von Art. 87 Abs. 4 UZK 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 für das vorschriftswidrige Verbringen des Fahrzeugs Zölle entstanden sind (oben Rn. 17). 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.

40 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 aa). Nach einem engen Verständnis verweist die Norm nur auf den *Zeitpunkt* der Entstehung von Mehrwertsteuertatbestand und Mehrwertsteueranspruch auf das Zollrecht (dazu bb). Der Gerichtshof hat zu dieser Frage bisher noch nicht eindeutig Stellung genommen (dazu cc).

**aa) Umfassender Verweis auf das Zollrecht**

41 Der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) versteht Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL als umfassenden Verweis auf das Zollrecht. Zu der Vorgängervorschrift von Art. 87 Abs. 4 UZK – Art. 215 Abs. 4 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABI. L 302, 1) – hat er entschieden, dass diese Vorschrift gemäß Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL bzw. der 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 (ABI. L 145, S. 1) sinngemäß bei der Bestimmung der Zuständigkeit für die Erhebung der Mehrwertsteuer anwendbar sei. Damit solle sichergestellt werden, dass die bei der Einfuhr zu erhebenden Abgaben von ein und derselben Behörde einfach und zweckmäßig erhoben werden könnten (BFH, Urteil vom 6. Mai 2008, VII R 30/07, BFHE 221, 325, Rn. 10; BFH, Urteil vom 22. Mai 2012, VII R 50/11, BFHE 237, 554, Rn. 9).

42 Bei diesem Verständnis würde Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL die entsprechende Anwendung von Art. 87 Abs. 4 UZK nicht nur nicht verbieten, sondern anordnen. Die zweite Vorlagefrage wäre damit eindeutig zu verneinen.

**bb) Eingeschränkter Verweis auf Zeitpunkt der Zollschuldentstehung**

- 43 Der vorlegende Senat versteht Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL dagegen so, dass er nur für den *Zeitpunkt* 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.
- 44 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 etwa Art. 77 Abs. 2 UZK, der für die Entstehung der Zollschuld bei der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr und der vorübergehenden Verwendung auf den Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung abstellt. Dasselbe ordnet Art. 81 Abs. 2 UZK für die Ausfuhr und die passive Veredelung an. Art. 79 Abs. 2 Buchst. a UZK bestimmt den Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld bei Verstößen auf den Zeitpunkt, zu dem die Verpflichtung, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht oder nicht mehr erfüllt ist. Die entsprechende 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.
- 45 Die Entwicklung der Norm spricht für ein enges Verständnis der heutigen Fassung. 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.

- 46 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.

- 47 Auch in dieser Fassung fehlt die heutige Bezugnahme auf den Zeitpunkt der Entstehung von Steuertatbestand und Steueranspruch.
- 48 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. Erst seit dieser Fassung wird die Verknüpfung von Steuertatbestand und Steueranspruch von Einfuhrmehrwertsteuer und Zoll auf den Zeitpunkt der Entstehung von Zoll beschränkt.
- 49 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.

- 50 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.
- 51 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 (oben Rn. 39) – nicht anwendbar.
- 52 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 Zöllen, landwirtschaftlichen Abschöpfungen oder Abgaben gleicher Wirkung 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.

**cc) Rechtsprechung des Gerichtshofs**

53 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 *Danske Transport* hat der Gerichtshof einerseits in seiner Antwort auf die vierte Vorlagefrage die Eigenständigkeit von Zoll und Einfuhrmehrwertsteuer betont (EuGH, Urteil vom 29. April 2010, Dansk Transport og Logistik, 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, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, Rn. 91).

54 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 Steueratbestand und die Entstehung des Steueranspruchs der Einfuhrmehrwertsteuer mit dem Tatbestand und der Entstehung des Anspruchs bei Zöllen zu verknüpfen [...].

55 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. 41) 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 (oben Rn. 48) ergangen. Da der Ge-

richtshof 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.

- 56 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 vorlegende 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.
- 57 Die Bedeutung der Rn. 41 des Urteils *Harry Winston* wird schließlich dadurch relativiert, dass der Gerichtshof diese Passage zwar im Urteil *Federal Express* (Urteil vom 10. Juli 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, 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. So dann 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.

- 58 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* (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 entbehrlich, wenn Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL im oben (Rn. 41) 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 entsprechende Anwendung einer zollrechtlichen Ortsregelung auf das Einfuhrmehrwertsteuerrecht gebietet.
- 59 Der vorlegende Senat geht davon aus, dass der Gerichtshof die hier gestellte zweite Vorlagefrage nicht bereits im Urteil vom 3. März 2021 (VS, C-7/20) beantwortet hat (so auch das österreichische Bundesfinanzgericht, Erkenntnis vom 25. März 2021, RV/3200007/2020, S. 15). Zwar hat das FG Düsseldorf nach der entsprechenden Anwendbarkeit von Art. 87 Abs. 4 UZK 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. 87 Abs. 4 UZK. 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 – (oben Rn. 27) nicht teilte.

**b) Keine abschließende Zuständigkeitsregelung in der Mehrwertsteuerrichtlinie**

60 Sofern der Gerichtshof die enge Auslegung von Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStRL teilen sollte, bedeutet dies nicht, dass es Deutschland unionsrechtlich verboten wäre, Art. 87 Abs. 4 UZK entsprechend auf die Einfuhrmehrwertsteuer anzuwenden. Es ist nämlich eine Frage, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie in Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 die entsprechende Anwendung von Art. 87 Abs. 4 UZK anordnet. Eine andere Frage ist es, ob sie die entsprechende Anwendung von Art. 87 Abs. 4 UZK verbietet. Für ein solches Verbot spricht, dass die Art. 60 und 61 MwStRL den Ort der Einfuhr regeln (so wohl FG Düsseldorf, Beschluss vom 11. Dezember 2019, 4 K 473/19 Z, EU, Rn. 19). Allerdings hat der vorliegende Senat Zweifel, ob diese Vorschriften in dem Sinne abschließend zu verstehen sind, dass sie der entsprechenden Anwendung einer fiktiven Zuständigkeitsbegründung gemäß Art. 87 Abs. 4 UZK entgegenstehen. Genau wie in den Verfahren *Eurogate Distribution und DHL Hub Leipzig* und *Federal Express* geht es auch 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 Steueratbestands, nämlich dem Eingang in den Wirtschaftskreislauf, abhängig zu machen. Vor diesem Hintergrund wäre es konsequent, 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 entsprechend anwendbarer Art. 87 Abs. 4 UZK 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 10.000 € die Zuständigkeit eines anderen Mitgliedstaats für die Erhebung der Mehrwertsteuer. Andernfalls sieht der Senat die Gefahr, dass die Einfuhrmehrwertsteuer tatsächlich gar nicht geltend gemacht würde. Wenn im vorliegenden

Fall Deutschland nicht über Art. 87 Abs. 4 UZK für die Erhebung der Einfuhrmehrwertsteuer zuständig sein sollte, müsste die Einfuhrmehrwertsteuer in dem Mitgliedstaat erhoben werden, in dem die Einfuhrmehrwertsteuer originär entstanden ist. Das beklagte Hauptzollamt hat darauf hingewiesen, dass dies praktisch oft nicht durchführbar sein dürfte.

Schoenfeld

Dr. Bender

Friedenhagen

Für die Richtigkeit der Abschrift:

Hartmann  
Justizhauptsekretärin  
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

