Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
vom 12. Januar 2016 [1]

**Verbundene Rechtssachen C-226/14 und C-228/14**

**Eurogate Distribution GmbH**
**gegen**
**Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)**
**und**
**DHL Hub Leipzig GmbH**
**gegen**
**Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)**

(Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Hamburg [Deutschland])

„Zollkodex der Gemeinschaften — Zolllager — Externes Versandverfahren — Entstehung einer Zollschuld wegen Nichterfüllung einer Pflicht — Verspätete Anschreibung in den Bestandsaufzeichnungen — Verspätete Gestellung der Waren bei der zuständigen Zollstelle — Sechste Richtlinie — Mehrwertsteuerrichtlinie — Mehrwertsteueranspruch — Zusammenhang zwischen der Zollschuld und der Mehrwertsteuerschuld“

1. Im Kontext einer Verletzung formeller Pflichten betreffend eine Ware, für die die Erhebung der Einfuhrzölle ausgesetzt ist, möchte ein deutsches Gericht vom Gerichtshof wissen, ob neben der aus diesem Grund in Art. 204 des Zollkodex der Gemeinschaften [2] vorgesehenen Zollschuld auch eine Veranlagung zur Mehrwertsteuer vorzunehmen ist. Bejahendenfalls wird die Frage aufgeworfen, ob die Person, die die Zollförmlichkeiten missachtet hat, auch dann zur Zahlung der Mehrwertsteuer verpflichtet ist, wenn es sich um einen Zolllagerhalter handelt, der nicht über die Ware verfügen konnte.

2. Die vorliegenden Rechtssachen geben dem Gerichtshof Gelegenheit, seine Rechtsprechung weiterzuentwickeln, die auf das Urteil X [3] zurückgeht, in dem er Art. 7 der Sechsten Richtlinie [4] dahin ausgelegt hat, dass Mehrwertsteuer stets geschuldet wird, wenn die Waren nicht mehr den in dieser Vorschrift genannten Regelungen unterliegen, und zwar auch dann, wenn die Zollschuld ausschließlich auf der Grundlage von Art. 204 des Zollkodex entstanden ist.

1 — Originalsprache: Spanisch.

2 — Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 302, S. 1) in der durch die Verordnung (EG) Nr. 648/2005 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. April 2005 (ABl. L 117, S. 13) geänderten Fassung (im Folgenden: Zollkodex).

3 — Rechtssache C-480/12, EU:C:2014:329.

4 — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2004/66/EG des Rates vom 26. April 2004 (ABl. L 168, S. 35) geänderten Fassung.

3. Bei der Beantwortung der in den beiden Verfahren gestellten Vorlagefragen sind zwei Ansätze möglich. Der erste würde sich auf eine bloße wörtliche Wiederholung dessen beschränken, was der Gerichtshof im Urteil X [5] entschieden hat, ohne größere Differenzierungen. Beim zweiten Ansatz würden dagegen diese Differenzierungen bei der Analyse der aufgeworfenen Probleme vorgenommen, und zwar aus einem Blickwinkel, der nicht formalistisch ist, sondern der Funktion und dem Charakter der Mehrwertsteuer als Steuer mit einheitlichen Merkmalen Rechnung trägt, die auf den Mehrwert erhoben wird, der auf jeder Produktions- oder Vertriebsstufe von Waren und Dienstleistungen entsteht.

4. Eine aufmerksame Lektüre des Urteils vom 15. Mai 2014 zeigt in meinen Augen, dass die Gleichzeitigkeit bei der Entstehung der Mehrwertsteuer und der aufgrund der Nichterfüllung bestimmter Voraussetzungen entstandenen Zollschuld in Wirklichkeit nicht so automatisch ist, wie dem Wortlaut des Tenors des Urteils X [6] entnommen werden könnte; vielmehr kann aus dem Grundgedanken der Mehrwertsteuer und, insbesondere, schon aus ihrem Wesen geschlossen werden, dass die Entstehung einer Zollschuld nicht zwingend dazu führt, dass auch Einfuhrumsatzsteuer anfällt.

## I – **Rechtlicher Rahmen**

### A – *Unionsrecht*

#### 1. Zollkodex

5. Art. 4 des Zollkodex bestimmt:

„Im Sinne dieses Zollkodex ist oder sind

…

7. Gemeinschaftswaren:

— Waren, die unter den in Artikel 23 genannten Voraussetzungen vollständig im Zollgebiet der Gemeinschaft gewonnen oder hergestellt worden sind, ohne dass ihnen aus nicht zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehörenden Ländern oder Gebieten eingeführte Waren hinzugefügt wurden. In den nach dem Ausschussverfahren festgelegten Fällen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung gelten Waren, die aus in einem Nichterhebungsverfahren befindlichen Waren gewonnen oder hergestellt worden sind, nicht als Gemeinschaftswaren;

— aus nicht zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehörenden Ländern oder Gebieten eingeführte Waren, die in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind;

— Waren, die im Zollgebiet der Gemeinschaft entweder ausschließlich unter Verwendung von nach dem zweiten Gedankenstrich bezeichneten Waren oder unter Verwendung von nach den ersten beiden Gedankenstrichen bezeichneten Waren gewonnen oder hergestellt worden sind;

…“

5 — Rechtssache C-480/12, EU:C:2014:329.

6 — Rechtssache C-480/12, EU:C:2014:329.

6. Art. 37 des Zollkodex lautet:

„(1) Waren, die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden, unterliegen vom Zeitpunkt des Verbringens an der zollamtlichen Überwachung. Sie können nach dem geltenden Recht Zollkontrollen unterzogen werden.

(2) Sie bleiben so lange unter zollamtlicher Überwachung, wie es für die Ermittlung ihres zollrechtlichen Status erforderlich ist, und, im Fall von Nichtgemeinschaftswaren unbeschadet des Artikels 82 Absatz 1, bis sie ihren zollrechtlichen Status wechseln, in eine Freizone oder ein Freilager verbracht, wiederausgeführt oder nach Artikel 182 vernichtet oder zerstört werden."

7. Gemäß Art. 50 des Zollkodex haben „[b]is zum Erhalt einer zollrechtlichen Bestimmung … die gestellten Waren die Rechtsstellung von Waren in vorübergehender Verwahrung. Diese Waren werden nachstehend als ‚vorübergehend verwahrte Waren' bezeichnet."

8. Art. 79 des Zollkodex sieht vor:

„Durch die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr erhält eine Nichtgemeinschaftsware den zollrechtlichen Status einer Gemeinschaftsware.

…"

9. Nach Art. 89 Abs. 1 des Zollkodex endet ein „Nichterhebungsverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung …, wenn die in dieses Verfahren übergeführten Waren oder gegebenenfalls die im Rahmen dieses Verfahrens gewonnenen Veredelungs- oder Umwandlungserzeugnisse eine zulässige neue zollrechtliche Bestimmung erhalten".

10. Art. 91 des Zollkodex sieht vor:

„(1) Im externen Versandverfahren können folgende Waren zwischen zwei innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft gelegenen Orten befördert werden:

a) Nichtgemeinschaftswaren, ohne dass diese Waren Einfuhrabgaben, anderen Abgaben oder handelspolitischen Maßnahmen unterliegen;

…

(2) Die Beförderung nach Absatz 1 erfolgt

a) im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren;

…"

11. Art. 92 des Zollkodex bestimmt:

„(1) Das externe Versandverfahren endet und die Verpflichtungen des Inhabers des Verfahrens sind erfüllt, wenn die in dem Verfahren befindlichen Waren und die erforderlichen Dokumente entsprechend den Bestimmungen des betreffenden Verfahrens am Bestimmungsort der dortigen Zollstelle gestellt werden.

(2) Die Zollbehörden erledigen das externe Versandverfahren, wenn für sie auf der Grundlage eines Vergleichs der der Abgangszollstelle zur Verfügung stehenden Angaben mit den der Bestimmungszollstelle zur Verfügung stehenden Angaben ersichtlich ist, dass das Verfahren ordnungsgemäß beendet ist."

12. Art. 96 des Zollkodex lautet:

„(1) Der Hauptverpflichtete ist der Inhaber des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens. Er hat

a) die Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen;

b) die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten.

(2) Unbeschadet der Pflichten des Hauptverpflichteten nach Absatz 1 ist ein Warenführer oder Warenempfänger, der die Waren annimmt und weiß, dass sie dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegen, auch verpflichtet, sie innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen."

13. Gemäß Art. 98 Abs. 1 des Zollkodex können „[i]m Zolllagerverfahren … folgende Waren im Zollgebiet der Gemeinschaft gelagert werden: a) Nichtgemeinschaftswaren, ohne dass diese Waren Einfuhrabgaben oder handelspolitischen Maßnahmen unterliegen …".

14. Nach Art. 105 des Zollkodex hat „[d]ie von den Zollbehörden bezeichnete Person … über alle in das Zolllagerverfahren übergeführten Waren in der von den Zollbehörden zugelassenen Form Bestandsaufzeichnungen zu führen. Bestandsaufzeichnungen sind nicht erforderlich, wenn ein öffentliches Zolllager von den Zollbehörden betrieben wird. …"

15. Art. 204 des Zollkodex lautet:

„(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen

a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder

b) eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird,

es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder dem Zeitpunkt, in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren übergeführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in das Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

(3) Zollschuldner ist die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat."

2. Verordnung (EWG) Nr. 2454/93[7]

16. Art. 356 der Durchführungsverordnung bestimmt:

„(1) Die Abgangsstelle legt die Frist fest, innerhalb der die Waren der Bestimmungsstelle zu gestellen sind; dabei berücksichtigt sie die vorgesehene Beförderungsstrecke, die einschlägigen Beförderungs- und sonstigen Rechtsvorschriften sowie gegebenenfalls die Angaben des Hauptverpflichteten.

…“

17. Nach Art. 512 Abs. 3 der Durchführungsverordnung ist „[d]ie Beförderung zur Ausgangszollstelle im Hinblick auf die Wiederausfuhr … im Rahmen des Verfahrens möglich. In diesem Fall ist das Verfahren erst beendet, nachdem die zur Wiederausfuhr angemeldeten Waren das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich verlassen haben.“

18. Gemäß Art. 529 Abs. 1 der Durchführungsverordnung muss „[a]us den Bestandsaufzeichnungen … der jeweils noch im Zolllagerverfahren befindliche Warenbestand jederzeit ersichtlich sein. Der Lagerhalter legt der Überwachungszollstelle zu den von den Zollbehörden festgesetzten Zeitpunkten ein Verzeichnis des besagten Bestandes vor.“

19. Laut Art. 530 Abs. 3 der Durchführungsverordnung hat „[d]ie Anschreibung in den Bestandsaufzeichnungen im Hinblick auf die Beendigung des Verfahrens … spätestens zu dem Zeitpunkt stattzufinden, in dem die Waren das Zolllager oder die Lagereinrichtung des Inhabers verlassen“.

20. Nach Art. 860 der Durchführungsverordnung betrachten „[d]ie Zollbehörden … eine Zollschuld als im Sinne des Artikels 204 Absatz 1 des Zollkodex entstanden, es sei denn, der vermutliche Zollschuldner weist nach, dass die Voraussetzungen des Artikels 859 erfüllt sind“.

21. Gemäß Art. 866 der Durchführungsverordnung gilt in dem Fall, dass „eine Einfuhrzollschuld nach Artikel 202, 203, 204 oder 205 des Zollkodex entstanden [ist] und … die Einfuhrabgaben entrichtet worden [sind], … unbeschadet der Einhaltung der auf die Ware gegebenenfalls anwendbaren Vorschriften über Verbote und Beschränkungen die betreffende Ware als Gemeinschaftsware, ohne dass es hierfür einer Anmeldung zur Überführung in den freien Verkehr bedarf“.

3. Sechste Richtlinie

22. Nach Art. 2 der Sechsten Richtlinie unterlagen „[d]er Mehrwertsteuer: … 2. die Einfuhr von Gegenständen“.

23. Art. 7 der Sechsten Richtlinie bestimmte:

„(1) Die Einfuhr eines Gegenstands liegt vor,

a) wenn ein Gegenstand, der nicht die Bedingungen der Artikel [23 EG und 24 EG] erfüllt oder wenn ein Gegenstand im Sinne des [EGKS-Vertrags], der sich nicht im freien Verkehr befindet, in die Gemeinschaft verbracht wird,

7 — Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 253, S. 1) in der durch die Verordnung (EG) Nr. 402/2006 der Kommission vom 8. März 2006 (ABl. L 70, S. 35) geänderten Fassung (im Folgenden: Durchführungsverordnung).

b) wenn ein nicht unter Buchstabe a) fallender Gegenstand mit Herkunft aus einem Drittlandsgebiet in die Gemeinschaft verbracht wird.

(2) Die Einfuhr eines Gegenstandes erfolgt in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Gemeinschaft verbracht wird.

(3) Bei einem Gegenstand im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe a), der vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft an einer der Regelungen nach Artikel 16 Absatz 1 Teil B, Buchstaben a), b), c) und d), der Regelung der vorübergehenden Einfuhr bei vollständiger Befreiung von Eingangsabgaben oder dem externen Versandverfahren unterliegt, erfolgt abweichend von Absatz 2 die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet der Gegenstand nicht mehr diesen Regelungen unterliegt.

Unterliegt ein Gegenstand im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe b) vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft an einer der Regelungen nach Artikel 33a Absatz 1 Buchstabe b) oder c), so erfolgt die Einfuhr in den Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet der Gegenstand nicht mehr diesen Regelungen unterliegt."

24. Art. 10 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie sah vor, dass „[d]er Steuertatbestand und der Steueranspruch … zu dem Zeitpunkt ein[treten], zu dem die Einfuhr des Gegenstands erfolgt. Unterliegen Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft an einer der Regelungen nach Artikel 7 Absatz 3, so treten der Steuertatbestand und der Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände diesen Regelungen nicht mehr unterliegen. …"

25. Art. 17 der Sechsten Richtlinie bestimmte:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist,

…"

26. Nach Art. 21 Nr. 4 der Sechsten Richtlinie war Mehrwertsteuerschuldner bei der Einfuhr „die Person oder Personen, die vom Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bezeichnet oder anerkannt wird oder werden".

### 4. Mehrwertsteuerrichtlinie [8]

27. In Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es: „Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze: … d) die Einfuhr von Gegenständen."

28. Nach Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt „[a]ls ‚Steuerpflichtiger' …, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. …"

8 — Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1).

29. Art. 30 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Als ‚Einfuhr eines Gegenstands' gilt die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne des Artikels 24 des Vertrags befindet, in die Gemeinschaft.

Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gilt als Einfuhr eines Gegenstands auch die Verbringung eines im freien Verkehr befindlichen Gegenstands mit Herkunft aus einem Drittgebiet, das Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft ist, in die Gemeinschaft."

30. Art. 60 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet: „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."

31. Art. 61 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Abweichend von Artikel 60 erfolgt bei einem Gegenstand, der sich nicht im freien Verkehr befindet und der vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne des Artikels 156, der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder dem externen Versandverfahren unterliegt, die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet der Gegenstand nicht mehr diesem Verfahren oder der sonstigen Regelung unterliegt.

Unterliegt ein Gegenstand, der sich im freien Verkehr befindet, vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne der Artikel 276 und 277, erfolgt die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet der Gegenstand nicht mehr diesem Verfahren oder der sonstigen Regelung unterliegt."

32. Nach Art. 70 der Mehrwertsteuerrichtlinie treten „Steuertatbestand und Steueranspruch … zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstands erfolgt".

33. In Art. 71 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es: „Unterliegen Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft 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. …"

34. Laut Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer „die Einfuhr von Gegenständen, die von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus in einen anderen Mitgliedstaat als den Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung versandt oder befördert werden, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß Artikel 138 befreit ist".

35. Nach Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsteht „[d]as Recht auf Vorsteuerabzug …, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht".

36. Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

…

e) die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist."

37. Laut Art. 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie muss der Steuerpflichtige, „[u]m das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, … folgende Bedingungen erfüllen: … e) für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe e in Bezug auf die Einfuhr von Gegenständen muss er ein die Einfuhr bescheinigendes Dokument besitzen, das ihn als Empfänger der Lieferung oder Importeur ausweist und den Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer ausweist oder deren Berechnung ermöglicht …".

38. Gemäß Art. 201 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird „[b]ei der Einfuhr … die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt".

B – *Nationales Recht*

39. § 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) sieht in der auf die Ausgangssachverhalte anwendbaren Fassung [9] vor:

„(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. …

…

4. die Einfuhr von Gegenständen im Inland … (Einfuhrumsatzsteuer);

…"

40. § 15 Abs. 1 UStG bestimmt:

„Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind …;

2. die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 eingeführt worden sind;

9 — BGBl. 2005 I S. 386.

…“

41. § 21 UStG bestimmt:

„(1) Die Einfuhrumsatzsteuer ist eine Verbrauchsteuer im Sinne der Abgabenordnung.

(2) Für die Einfuhrumsatzsteuer gelten die Vorschriften für Zölle sinngemäß; ausgenommen sind die Vorschriften über den aktiven Veredelungsverkehr nach dem Verfahren der Zollrückvergütung und über den passiven Veredelungsverkehr.

…“

## II – **Sachverhalte und Vorlagefragen**

### A – *Rechtssache C-226/14*

42. Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts in der Vorlageentscheidung nahm die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die Eurogate Distribution GmbH (im Folgenden: Eurogate), in ihr Zolllager im Transit befindliche Ware ihrer Kunden auf und stellte sie zu Sendungen in verschiedene osteuropäische Länder zusammen. Die Lagerdauer betrug durchschnittlich mehr als sechs Wochen. Die jeweiligen Sendungen wurden von Fuhrunternehmen mit Sitz in den Bestimmungsländern ab Lager Eurogate übernommen.

43. Eine Zollprüfung für den Zeitraum vom 1. Juli bis 31. Dezember 2006 ergab, dass Entnahmen aus dem Zolllager in den zollrechtlich vorgeschriebenen Bestandsaufzeichnungen teilweise erst mit zeitlicher Verzögerung (von bis zu 126 Tagen nach der Entnahme) erfasst worden waren.

44. Mit Einfuhrabgabenbescheid vom 1. Juli 2008 setzte das Hauptzollamt Hamburg-Stadt sowohl Zoll als auch Einfuhrumsatzsteuer fest. Hiergegen legte Eurogate Einspruch ein, der erfolglos blieb. Gegen den zurückweisenden Bescheid erhob Eurogate Klage beim Finanzgericht Hamburg.

45. Zur Zollschuld hat das Finanzgericht Hamburg dem Gerichtshof bereits eine Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, über die im Urteil Eurogate [10] entschieden wurde. In Rn. 35 dieses Urteils stellte der Gerichtshof fest, dass „Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex dahin auszulegen ist, dass bei Nichtgemeinschaftsware die Nichterfüllung der Pflicht, die Entnahme der Ware aus einem Zolllager spätestens zum Zeitpunkt ihrer Entnahme in den dafür vorgesehenen Bestandsaufzeichnungen anzuschreiben, auch dann zur Entstehung einer Zollschuld für diese Ware führt, wenn sie wieder ausgeführt wurde“.

46. Eurogate greift nun noch den die Einfuhrumsatzsteuer betreffenden Teil des Abgabenbescheids an und beantragt, die Festsetzung insoweit aufzuheben.

47. In diesem Kontext hat das Finanzgericht Hamburg folgende Fragen vorgelegt:

1. Steht es im Widerspruch zu den Vorschriften der Richtlinie 77/388, Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände zu erheben, die als Nichtgemeinschaftsware wieder ausgeführt worden sind, für die jedoch wegen einer Pflichtverletzung nach Art. 204 des Zollkodex – hier: nicht rechtzeitige Erfüllung der Pflicht, die Entnahme der Ware aus einem Zolllager spätestens zum Zeitpunkt ihrer Entnahme in den dafür vorgesehenen Bestandsaufzeichnungen aufzuschreiben – eine Zollschuld entstanden ist?

10 — Rechtssache C-28/11, EU:C:2012:533.

Falls die Frage zu 1 verneint wird:

2. Gebieten es die Vorschriften der Richtlinie 77/388, in solchen Fällen Einfuhrumsatzsteuer für die Gegenstände zu erheben, oder besteht insoweit ein Spielraum für die Mitgliedstaaten?

und

3. Ist ein Zolllagerhalter, der einen Gegenstand aus einem Drittstaat aufgrund eines Dienstleistungsverhältnisses in sein Zolllager einlagert, ohne über diesen verfügen zu können, Schuldner der Einfuhrmehrwertsteuer, die infolge seiner Pflichtverletzung gemäß Art. 10 Abs. 3 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388 in Verbindung mit Art. 204 Abs. 1 des Zollkodex entstanden ist, auch wenn der Gegenstand nicht im Sinne von Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388 für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet wird?

B – *Rechtssache C-228/14*

48. Am 5. Januar 2011 wurde ein externes Versandverfahren T 1 für Waren eröffnet, die innerhalb der vorgeschriebenen Frist (bis zum 12. Januar 2011) über das Zollamt Hannover-Flughafen bzw. das Zollamt Leipzig/Flughafen nach Macao transportiert werden sollten. Die DHL Hub Leipzig GmbH (im Folgenden: DHL) war Warenführerin im Sinne von Art. 96 Abs. 2 des Zollkodex. Sie versäumte es, die Waren beim Zollamt Leipzig/Flughafen zu gestellen, bevor sie nach Macao befördert wurden.

49. Eine Beendigung des Versandverfahrens nach Art. 366 Abs. 2 der Durchführungsverordnung konnte nicht erfolgen, weil die erforderlichen Dokumente nicht vorgelegt wurden.

50. Am 8. August 2011 erließ das Hauptzollamt Braunschweig auf der Grundlage von Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex gegenüber DHL einen Abgabenbescheid. Darin wurde u. a. Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 6 002,01 Euro festgesetzt. Am 29. Februar 2012 beantragte DHL die Erstattung der aufgrund dieses Bescheids entrichteten Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 236 des Zollkodex.

51. Das Hauptzollamt Braunschweig lehnte den Erstattungsantrag mit Bescheid vom 28. März 2012 ab. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob DHL beim Finanzgericht Hamburg Klage, mit der sie beantragt, den Bescheid des Hauptzollamts aufzuheben und es zur Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer zu verpflichten.

52. In diesem Kontext hat das Finanzgericht Hamburg folgende Frage vorgelegt:

Gilt Einfuhrmehrwertsteuer für Gegenstände, die als Nichtgemeinschaftsware unter zollamtlicher Überwachung wieder ausgeführt worden sind, für die jedoch wegen einer Pflichtverletzung nach Art. 204 des Zollkodex – hier: Unterlassen der fristgerechten Erledigung des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens durch Gestellung bei der zuständigen Zollstelle vor der Verbringung ins Drittland – eine Zollschuld entstanden ist, als im Sinne von Art. 236 Abs. 1 des Zollkodex in Verbindung mit den Vorschriften der Richtlinie 2006/112 nicht gesetzlich geschuldet, jedenfalls wenn als Schuldner derjenige in Anspruch genommen wird, dem die verletzte Pflicht oblag, ohne dass er über die Gegenstände verfügungsberechtigt war?

III – **Verfahren vor dem Gerichtshof**

53. Das Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache C-226/14 ist am 8. Mai 2014 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen, das Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache C-228/14 am 12. Mai 2014.

54. Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 14. Oktober 2014 sind die beiden Rechtssachen zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamem Urteil verbunden worden.

55. Das Hauptzollamt Hamburg-Stadt, das Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate, die griechische Regierung und die Kommission haben sich am schriftlichen Verfahren beteiligt.

56. Am 5. Juni 2014 ist an das Finanzgericht Hamburg die Anfrage gerichtet worden, ob es im Hinblick auf das Urteil X des Gerichtshofs [11] seine Vorabentscheidungsersuchen noch aufrechterhalte. Das vorlegende Gericht hat mit Schreiben, das am 3. Oktober 2014 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen ist, mitgeteilt, dass es an seinen Vorlagefragen festhalte. Es hat den Gerichtshof im Einzelnen ersucht, im Rahmen der Beantwortung der ersten Vorlagefrage erläuternd klarzustellen, „ob bei jeder Fallkonstellation, in der eine Zollschuld auf der Grundlage von Art. 204 [des] Zollkodex entstanden ist, ohne weiteres – und unabhängig davon, ob diese Ware noch den Nichterhebungsverfahren nach Art. 16 Abs. 1 Teil B lit. b der Sechsten Richtlinie oder dem externen Versandverfahren unterliegt oder nicht – auch Mehrwertsteuer nach den Vorschriften der Richtlinie 77/388/EWG geschuldet wird oder ob Einfuhrmehrwertsteuer namentlich in Bezug auf solche Waren nicht zu erheben ist, die sich als Nichtgemeinschaftsware in einem Zolllagerverfahren befanden und anschließend mit ordnungsgemäßer Zollanmeldung wieder ausgeführt wurden, für die jedoch deswegen zwischenzeitlich eine Zollschuld gemäß Art. 204 Abs. 1 [des Zollkodex] entstanden war – die allerdings erst nach erfolgter Wiederausfuhr festgesetzt wurde –, weil der Zolllagerhalter seine Pflicht, die Entnahme der Ware aus dem Zolllager spätestens zum Zeitpunkt ihrer Entnahme in den dafür vorgesehenen Bestandsaufzeichnungen aufzuschreiben, erst mit einer zeitlichen Verzögerung von mehreren Tagen nach der Entnahme erfüllt hatte“.

57. Mit Beschluss vom 1. Oktober 2015 hat der Gerichtshof die Beteiligten aufgefordert, in der mündlichen Verhandlung ihre etwaige Auffassung zur zweiten und zur dritten Frage in der Rechtssache C-226/14 und zur Frage in der Rechtssache C-228/14 zu äußern. Zugleich wurden die Beteiligten um Stellungnahme zu der Frage gebeten, ob die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht werden kann, wenn die Ware wieder ausgeführt worden ist.

58. Das Hauptzollamt Hamburg-Stadt, das Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate und die Kommission haben an der mündlichen Verhandlung am 11. November 2015 teilgenommen.

## IV – **Vorbringen**

59. Eurogate ist zur ersten Frage in der Rechtssache C-226/14 der Auffassung, wenn die Zollschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex entstanden sei, laufe die Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Einfuhr der Sechsten Richtlinie zuwider, weil in diesem Fall keine Einfuhr im Sinne der Sechsten Richtlinie vorliege.

60. Zur zweiten und zur dritten Frage in der Rechtssache C-226/14 trägt Eurogate vor, den Mitgliedstaaten stehe bei der Definition des Begriffs „Einfuhr“ im Sinne der Sechsten Richtlinie kein Spielraum zu. Sie hätten nach Art. 21 der Sechsten Richtlinie einen gewissen Spielraum bei der Bestimmung des Schuldners der Mehrwertsteuer, da insoweit zwei Auslegungsalternativen zur Verfügung stünden, nämlich a) denjenigen als „Importeur“ anzusehen, der die Nichtgemeinschaftsware einführe, d. h., der sie bei den Zollbehörden angemeldet oder eine Zollunregelmäßigkeit begangen habe, oder b) allein denjenigen als „Importeur“ anzusehen, der zum Zeitpunkt der Einfuhr die Befähigung besitze, wie ein Eigentümer über die Ware zu verfügen. Im ersten Fall müsste der Importeur zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, was bei Eurogate nicht der Fall gewesen sei. Dies zeige, dass das zur Anwendung gekommene nationale Recht mit der Unionsregelung unvereinbar sei.

11 — Rechtssache C-480/12, EU:C:2014:329.

61. Zur Frage in der Rechtssache C-228/14 macht Eurogate geltend, dass Einfuhrumsatzsteuer nicht geschuldet sei, wenn Nichtgemeinschaftsware wie im vorliegenden Fall unter zollamtlicher Überwachung aus einem Versandverfahren wieder ausgeführt worden sei. Ihr Vorbringen zum Begriff „Importeur“ im Sinne der Sechsten Richtlinie gelte auch für die Mehrwertsteuerrichtlinie.

62. Das Hauptzollamt Hamburg-Stadt und das Hauptzollamt Braunschweig sind der Auffassung, dass die Nichterfüllung zollrechtlicher Pflichten zur Entstehung einer Zollschuld führe und darüber hinaus auch die Mehrwertsteuerpflicht begründe. Die Nichterfüllung der Pflicht zur Anschreibung in den Bestandsaufzeichnungen der in das Zolllagerverfahren übergeführten Waren sei einer Entnahme aus der Zollkontrolle gleichzustellen. In beiden Fällen könnten die Zollbehörden den Lauf der betreffenden Waren nicht kontrollieren und daher nicht sicherstellen, dass die dem System der Vorauszahlung von Ausfuhrerstattungen zugrunde liegenden Bedingungen erfüllt seien.

63. Das Hauptzollamt Hamburg-Stadt trägt vor, ebenso wie die Pflicht zur Entrichtung von Zöllen daraus folge, dass die Voraussetzungen für die Gewährung des Vorteils, der sich aus der Anwendung der Regelungen des Zolllagerverfahrens ergebe, nicht erfüllt seien (was für sich allein die Erhebung von Zöllen rechtfertige), sei auch die Inanspruchnahme dieses Vorteils hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht begründet, wenn eine nach dem Zolllagerverfahren bestehende Pflicht nicht erfüllt worden sei und dadurch die zollbehördlichen Kontrollen beeinträchtigt würden.

64. Die griechische Regierung ist zur ersten Frage in der Rechtssache C-226/14 der Auffassung, ausgehend von einer kombinierten Prüfung der unionsrechtlichen Vorschriften über die Mehrwertsteuer und über das Zollverfahren sei die Erhebung der Mehrwertsteuer in einem Fall wie dem vorliegenden mit der Sechsten Richtlinie vereinbar.

65. Zur zweiten Frage trägt die griechische Regierung vor, die Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie über die Einfuhr von Gegenständen und über den Steueranspruch bei der Einfuhr seien zwingend anzuwenden. Die Unregelmäßigkeit in den Bestandsaufzeichnungen führe zur Entstehung einer Zollschuld, ohne dass eine Beurteilung der besonderen Umstände des Falles durch die Zollbehörde erforderlich sei. Folglich führe die Entstehung der Zollschuld unter den Gegebenheiten des Ausgangsfalls auch zur Entstehung der Steuerpflicht, und der Anspruch auf Mehrwertsteuer trete gegenüber dem Steuerschuldner und Verpflichteten (dem Zolllagerhalter) ein.

66. Was die dritte Frage angehe, obliege die Bestimmung des Schuldners der Einfuhrsteuer den Mitgliedstaaten, wobei jedoch nicht nur der Importeur der Gegenstände als Steuerschuldner angesehen werden könne, sondern auch derjenige, den die nach den Vorschriften des Zollkodex entstandene Zollschuld treffe.

67. Hinsichtlich der Frage in der Rechtssache C-228/14 sei zunächst zu klären, ob die Verfehlungen nicht eine Entziehung der Waren aus der zollamtlichen Überwachung durch Vorsatz oder Fahrlässigkeit des Verpflichteten darstellten und ob die relevanten Förmlichkeiten nachträglich erfüllt worden seien. Da aus dem Sachverhalt hervorgehe, dass die Voraussetzungen der Buchst. a und c von Art. 859 Abs. 2 der Durchführungsverordnung nicht erfüllt worden seien, sei zu prüfen, ob die Bestimmungsstelle habe feststellen können, dass die Waren nach Beendigung des Versandverfahrens eine zollrechtliche Bestimmung erhalten hätten. Unter Berücksichtigung zum einen der Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie über die Entstehung des Steueranspruchs und zum anderen des Urteils X des Gerichtshofs [12] träten daher, wenn die Zollschuld nach Art. 204 des Zollkodex entstanden sei, auch der Mehrwertsteuertatbestand und unmittelbar der Mehrwertsteueranspruch ein. Schuldner der

12 — Rechtssache C-480/12, EU:C:2014:329.

Mehrwertsteuer seien die Personen, die die Pflichten zu erfüllen hätten, die sich aus dem Versandverfahren ergäben, d. h. der Hauptverpflichtete des Versandverfahrens (Art. 96 Abs. 1 des Zollkodex) und die Transportgesellschaft (Art. 96 Abs. 2 des Zollkodex), auch wenn sie nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.

68. Nach Auffassung der Kommission ist die erste Frage in der Rechtssache C-226/14 angesichts der Unterschiede zwischen Zöllen und Einfuhrumsatzsteuer zu bejahen. Aufgrund dieser Unterschiede habe der Gerichtshof festgestellt, dass die Entstehung der Mehrwertsteuer und die Entstehung der Zollschuld stets unabhängig voneinander zu prüfen seien, und es komme vor, dass Mehrwertsteuer auch dann anfalle, wenn keine Zollschuld entstanden sei, und umgekehrt.

69. Voraussetzung sei gemäß Art. 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie die Einfuhr eines Gegenstands. Da Gegenstände, die einer Regelung der vorübergehenden Verwendung bzw. einem Nichterhebungsverfahren unterlägen, nicht „eingeführt“ worden seien, werde die Einfuhrumsatzsteuer nur geschuldet, wenn die Gegenstände der genannten Regelung bzw. dem genannten Verfahren nicht mehr unterlägen. Im vorliegenden Fall hätten sich die Waren im Zolllagerverfahren befunden, als sie das Zollgebiet tatsächlich verlassen hätten, so dass sie immer noch einem „Nichterhebungsverfahren“ unterlegen hätten. Demnach sei keine Einfuhr erfolgt, womit auch keine Einfuhrumsatzsteuer habe erhoben werden können.

70. Außerdem könne aus der Tatsache, dass eine Pflichtverletzung des Lagerhalters nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex zu einer Zollschuld führe, nicht gefolgert werden, dass die Waren „eingeführt“ worden seien, da Art. 204 des Zollkodex, anders als bei Zollschulden nach dessen Art. 202 oder 203, nicht voraussetze, dass die Gegenstände in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangten. Ebenso wenig könne eine bloße Verweisung des nationalen Rechts auf die Zollvorschriften der Union, wie sie in § 21 UStG erfolge, eine Erfüllung des Tatbestands der Einfuhr nach sich ziehen.

71. Daher seien die zweite und die dritte Frage in der Rechtssache C-226/14 nicht zu beantworten. Sollte der Gerichtshof anderer Ansicht sein, wäre die zweite Frage in dem Sinne zu beantworten, dass die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer für die Mitgliedstaaten verpflichtend sei und dass sie insoweit keinen Spielraum hätten. Auf die dritte Frage wäre zu antworten, dass es den Mitgliedstaaten nach Art. 21 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie freistehe, den Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer festzulegen, sofern sie dabei die Grundsätze des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems beachteten.

72. Hinsichtlich der Rechtssache C-228/14 hält die Kommission ihre Ausführungen zur ersten Frage in der Rechtssache C-226/14 für insgesamt *mutatis mutandis* übertragbar.

## V – **Prüfung**

### A – *Rechtssache C-226/14*

#### 1. Erste Vorlagefrage

73. In dem der Rechtssache C-226/14 zugrunde liegenden nationalen Verfahren hatte das Finanzgericht Hamburg vor einiger Zeit bereits eine erste Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt [13], auf die der Gerichtshof antwortete, dass Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex „dahin auszulegen ist, dass bei Nichtgemeinschaftsware die Nichterfüllung der Pflicht, die Entnahme der Ware aus einem Zolllager spätestens zum Zeitpunkt ihrer Entnahme in den dafür vorgesehenen Bestandsaufzeichnungen anzuschreiben, auch dann zur Entstehung einer Zollschuld für diese Ware führt, wenn sie wieder ausgeführt wurde“ [14].

74. Nunmehr möchte das Finanzgericht Hamburg wissen, ob in Anbetracht dessen „jegliche Entstehung einer Einfuhrzollschuld automatisch zum Eintritt des Mehrwertsteueranspruchs führt“ [15].

75. Wie Generalanwalt Jääskinen in seinen Schlussanträgen in der (ersten) Rechtssache Eurogate ausgeführt hat, war Gegenstand der dort vorgelegten Frage nicht „die behauptete Verbindung im deutschen Recht zwischen der Erhebung von Zöllen und der Erhebung einer Einfuhrumsatzsteuer“ [16]. Das Problem blieb daher ungelöst [17], stellte sich jedoch wenig später erneut in der Rechtssache X [18], in der ein niederländisches Gericht u. a. fragte, ob Art. 7 der Sechsten Richtlinie „dahin auszulegen [ist], dass Mehrwertsteuer geschuldet wird, wenn eine Zollschuld ausschließlich nach Art. 204 des Zollkodex entsteht“.

76. In seiner Antwort auf die Frage in der Rechtssache X [19] stellte der Gerichtshof fest, dass Art. 7 der Sechsten Richtlinie „dahin auszulegen [ist], dass Mehrwertsteuer geschuldet wird, wenn die betreffenden Waren nicht mehr den in diesem Artikel genannten Regelungen unterliegen, und zwar auch dann, wenn eine Zollschuld ausschließlich auf der Grundlage von Art. 204 der Verordnung Nr. 2913/92 in der durch die Verordnung Nr. 648/2005 geänderten Fassung entstanden ist“ [20].

77. Das Finanzgericht Hamburg hat auf die Anfrage, ob es im Hinblick auf dieses (zweite) Urteil des Gerichtshofs sein Vorabentscheidungsersuchen aufrechterhalte, geantwortet, dass es „dem Urteil in der Rechtssache C-480/12 … nicht eindeutig zu entnehmen [vermag], dass eine Ware den in Art. 7 Abs. 3 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie genannten Regelungen bereits bzw. auch dann nicht mehr unterliegt und damit als im Sinne des Mehrwertsteuerrechts eingeführt anzusehen ist, wenn eine Zollschuld nach Art. 204 [des] Zollkodex entstanden ist“ [21].

13 — Erstes Vorabentscheidungsersuchen in Sachen Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533.

14 — Urteil Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533, Rn. 35 und Tenor.

15 — Vorlageentscheidung in der Rechtssache C-226/14 [II. 3. b) (1) (b)].

16 — Schlussanträge in der Rechtssache Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:131, Nr. 45.

17 — Generalanwalt Jääskinen fügte jedoch hinzu, dass ihm „die Überlegungen der Kommission zur Vereinbarkeit dieser Verbindung mit dem Mehrwertsteuerrecht der Union durchaus nicht unerheblich“ erschienen (ebd.).

18 — Rechtssache C-480/12, EU:C:2014:329.

19 — Rechtssache C-480/12, EU:C:2014:329.

20 — Rechtssache C-480/12, EU:C:2014:329, Nr. 2 des Tenors.

21 — Nr. 1 zweiter Absatz des am 3. Oktober 2014 beim Gerichtshof eingegangenen Schreibens des Finanzgerichts Hamburg.

78. Es hat hinzugefügt, nach der Sechsten Richtlinie könne eine Ware so lange nicht Gegenstand einer Einfuhr sein, wie diese Ware einem Zollverfahren unter vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben unterliege. Ferner könne „eine Ware, die – wie hier – nicht der zollamtlichen Überwachung entzogen worden ist, auch dann noch diesem Zollverfahren unterliegen …, wenn zwischenzeitlich eine Zollschuld nach Art. 204 [des Zollkodex] wegen Nichtbeachtung einer der Pflichten dieses Zollverfahrens entstanden ist“ [22].

79. Dieser Ansatz entspricht, wie das Finanzgericht ausführt, demjenigen von Generalanwalt Jääskinen in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache X [23], und er entspricht der vom vorlegenden Gericht vorgenommenen Auslegung der Erwägung des Gerichtshofs, wonach es Sache des nationalen Gerichts ist, festzustellen, ob die streitige Ware zum Zeitpunkt ihrer Wiederausfuhr den in den Art. 7 Abs. 3 und 16 Abs. 1 Teil B Buchst. a der Sechsten Richtlinie genannten Regelungen nicht mehr unterlag [24].

80. Der Gerichtshof hat zwar im Tenor des Urteils in der Rechtssache X [25] entschieden, dass Art. 7 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass Mehrwertsteuer stets geschuldet wird, wenn die Waren nicht mehr den in dieser Vorschrift genannten Regelungen unterliegen, „und zwar auch dann, wenn die Zollschuld ausschließlich auf der Grundlage von Art. 204 [des Zollkodex] entstanden ist“.

81. Dies wird jedoch, wie das Finanzgericht ausführt, in Rn. 54 des Urteils X dadurch relativiert, dass für die Wirkungen der Feststellung, dass die Waren nicht mehr den genannten Zollverfahren unterliegen, der „Zeitpunkt [der] Wiederausfuhr [der Waren]“ maßgeblich ist [26]. Diese Klarstellung erscheint mir bedeutsam, weil die anschließende Entscheidung des Gerichtshofs, dass die Entstehung einer Zollschuld nach Art. 204 des Zollkodex dem Wegfall eines Zollverfahrens gleichkommt – so dass Mehrwertsteuer geschuldet wird –, darauf beruht, dass, wie es in Rn. 51 des Urteils heißt, „nach Art. 866 der Durchführungsverordnung, ist eine Einfuhrzollschuld u. a. nach den Art. 203 oder 204 des Zollkodex entstanden und sind die Einfuhrabgaben entrichtet worden, die betreffende Ware als Gemeinschaftsware [gilt], ohne dass es hierfür einer Anmeldung zur Überführung in den freien Verkehr bedarf“.

82. Ich stimme der Kommission [27] zu, dass der Zweck von Art. 866 der Durchführungsverordnung darin besteht, Waren, die sich im Zollgebiet der Union befinden, als Gemeinschaftswaren im Sinne von Art. 4 des Zollkodex zu behandeln, wenn den zu ihrer Überführung in den freien Verkehr nötigen Formalitäten nicht Genüge getan wurde. Solange sie sich im Zollgebiet der Union befinden, besteht die Möglichkeit, dass derartige Waren (d. h. solche, bei denen die Voraussetzungen nicht vorliegen, deren Nichterfüllung zur Entstehung einer Zollschuld führt) [28] in den Wirtschaftskreislauf der Union eingeführt werden, ohne den „zollrechtlichen Status einer Gemeinschaftsware“ im Sinne von Art. 79 des Zollkodex erhalten zu haben. Diesen Status erhält eine Nichtgemeinschaftsware nach Art. 79 durch ihre „Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr“, die „die Anwendung der handelspolitischen Maßnahmen, die Erfüllung der übrigen für die Ware geltenden Einfuhrmöglichkeiten sowie die Erhebung der gesetzlich geschuldeten Abgaben“ umfasst [29].

22 — Ebd.

23 — C-480/12, EU:C:2014:84, Nr. 66.

24 — Urteil X, C-480/12, EU:C:2014:329, Rn. 54.

25 — C-480/12, EU:C:2014:329.

26 — Rn. 54 des Urteils X lautet: „In dem Fall jedoch, in dem diese Ware zum Zeitpunkt ihrer Wiederausfuhr aufgrund des Entstehens einer Zollschuld diesen Regelungen bereits nicht mehr unterliegt, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat, wäre davon auszugehen, dass sie Gegenstand einer Einfuhr im Sinne von Art. 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie war.“

27 — Rn. 76 ihrer schriftlichen Erklärungen.

28 — Aufgrund der in den Art. 202 bis 205 des Zollkodex angeführten Verhaltensweisen.

29 — Art. 79 Abs. 2 des Zollkodex.

83. Die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr ist somit der gängige oder gewöhnliche Weg zum Erhalt des zollrechtlichen Status einer Gemeinschaftsware. Sie ist jedoch nicht der einzige Weg, denn gerade Art. 866 der Durchführungsverordnung ermöglicht dies ebenfalls, sofern die beiden darin aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind, nämlich a) die Entstehung einer Einfuhrzollschuld nach – soweit hier von Belang – Art. 204 des Zollkodex und b) die Entrichtung der Einfuhrabgaben. Sind beide Voraussetzungen erfüllt, kommt dies der „Anwendung der handelspolitischen Maßnahmen, [der] Erfüllung der übrigen für die Ware geltenden Einfuhrmöglichkeiten sowie [der] Erhebung der gesetzlich geschuldeten Abgaben“ gleich, d. h. den in Art. 79 Abs. 2 des Zollkodex vorgesehenen Voraussetzungen für die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr.

84. Auch wenn Art. 866 der Durchführungsverordnung meines Erachtens in Wirklichkeit einen spezifischen, der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr gleichgestellten Titel für den Erhalt des Status einer Gemeinschaftsware darstellt, erstreckt sich sein Anwendungsbereich aber nur auf Waren, die sich im Zollgebiet der Union befinden, und nicht auf Waren, die wieder ausgeführt wurden. Letztere können, weil sie sich nicht mehr im Zollgebiet der Union befinden, nicht materiell in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangen, so dass der Erhalt des genannten Status nicht erforderlich ist, um rechtmäßig in diesen Kreislauf aufgenommen zu werden.

85. Im vorliegenden Fall befand sich die streitige Ware nach den Angaben des vorlegenden Gerichts bis zu ihrer Wiederausfuhr ununterbrochen in einem Nichterhebungsverfahren (Zolllager). Die in diesem Fall begangene Verfehlung – die nach den Feststellungen des Gerichtshofs im ersten Urteil Eurogate [30] zur Anwendung von Art. 204 des Zollkodex führte – war formaler Natur: Eurogate hatte die Entnahme der Ware aus dem Zolllager nicht rechtzeitig in den Bestandsaufzeichnungen erfasst. Wie das Finanzgericht ausführt, bestand keinerlei Gefahr eines Eintritts in den Wirtschaftskreislauf der Union, weil die Pflichtverletzung nach der Wiederausfuhr der Ware stattfand.

86. Deshalb wäre, wie auch das vorlegende Gericht in seiner Antwort auf die Anfrage des Gerichtshofs zur Auswirkung des Urteils X auf den vorliegenden Fall ausführt [31], Art. 866 der Durchführungsverordnung für dieses Verfahren irrelevant, da für die streitige Ware, die ununterbrochen einem Nichterhebungsverfahren unterlag, eine Zollschuld entstand, als sie bereits wieder ausgeführt worden war. Die Entrichtung der dafür anfallenden Zölle hätte die Erfüllung der Voraussetzungen für ihre Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr und ihre sich daraus ergebende Einstufung als Gemeinschaftsware schon deshalb nicht ersetzen können, weil sie diesen Status aufgrund ihrer Wiederausfuhr nicht erhalten konnte.

87. Folglich ist die vom Gerichtshof im Urteil X [32] aufgestellte Voraussetzung für eine „Einfuhr“ im Sinne von Art. 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie nicht erfüllt, weil es daran fehlt, dass die streitige Ware *zum Zeitpunkt ihrer Wiederausfuhr* der Zolllagerregelung nicht mehr unterlag. Die streitige Ware unterlag nämlich *wegen ihrer Wiederausfuhr* nicht mehr der Zolllagerregelung, nicht aber *aufgrund einer Zollschuld nach Art. 204 des Zollkodex*, deren Entrichtung für eine noch im Zollgebiet der Union befindliche Ware der Überführung dieser Ware in den zollrechtlich freien Verkehr gleichkommen und damit zu ihrer Einstufung als „Gemeinschaftsware“ führen könnte.

88. Im Ergebnis bin ich der Auffassung, dass das Urteil X [33] über den Wortlaut seines Tenors hinaus im Kontext des spezifischen, in Rn. 54 dieses Urteils angeführten Umstands auszulegen ist. Sein Tenor ist daher in Verbindung damit zu sehen, dass der Fall, dass die Ware nicht mehr den Zollregelungen unterliegt, zu einem Zeitpunkt vor ihrer Wiederausfuhr eintreten muss und gerade als Folge des Entstehens einer Zollschuld gemäß einer der in Art. 866 der Durchführungsverordnung genannten Vorschriften.

30 — Rechtssache C-28/11, EU:C:2012:533.

31 — Nr. 2 des am 3. Oktober 2014 beim Gerichtshof eingegangenen Schreibens des Finanzgerichts.

32 — Rechtssache C-480/12, EU:C:2014:329, Rn. 54.

33 — Rechtssache C-480/12, EU:C:2014:329.

89. Diese *integrative* Auslegung des Sinns des Urteils X [34] ist in meinen Augen diejenige, die am adäquatesten und genauesten zur Logik der Verknüpfung zwischen der Sechsten Richtlinie und dem Zollkodex passt.

90. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind „die Einfuhrmehrwertsteuer und die Zölle hinsichtlich ihrer Hauptmerkmale insofern vergleichbar …, als sie durch die Einfuhr in die Union und die sich anschließende Überführung in den Wirtschaftskreislauf der Mitgliedstaaten entstehen“. Diese Parallelität wird „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“ [35].

91. 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.

92. Nach Art. 2 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer. Nach ihrem Art. 7 Abs. 1 Buchst. a liegt die „Einfuhr eines Gegenstands“ vor, „wenn ein Gegenstand, der nicht die Bedingungen der Artikel [23 EG und 24 EG] erfüllt …, in die Gemeinschaft verbracht wird“.

93. Grundsätzlich, und im Einklang mit den Abs. 2 und 3 von Art. 7 der Sechsten Richtlinie, impliziert die physische Verbringung eines Gegenstands in das Unionsgebiet nicht zwangsläufig seine Einfuhr im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne. Unterliegt der Gegenstand ab dem Zeitpunkt seiner physischen Verbringung in die Union, soweit hier relevant, der Zolllagerregelung – d. h. der Regelung in Art. 16 Abs. 1 Teil B Buchst. c der Sechsten Richtlinie –, findet die Einfuhr mehrwertsteuerrechtlich gesehen erst statt, wenn er nicht mehr dieser Regelung unterliegt, was im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats als dem geschehen kann, in dem der Gegenstand physisch in das Unionsgebiet gelangt ist. Der Gegenstand kann somit innerhalb der Union befördert werden, *ohne* im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne *in ihr Gebiet verbracht worden zu sein*.

94. Durch die Aufnahme der Ware in eine der Regelungen von Art. 16 Abs. 1 Teil B Buchst. a, b, c und d der Sechsten Richtlinie erhält sie eine Stellung, die ihren Eintritt in den Wirtschaftskreislauf der Union unmöglich macht. In diesen Kreislauf treten nur Gemeinschaftswaren ein, d. h. nach Art. 4 Nr. 7 des Zollkodex im Wesentlichen die im Zollgebiet der Union unter den in Art. 23 des Zollkodex genannten Voraussetzungen gewonnenen oder hergestellten Waren und die von außerhalb des Zollgebiets eingeführten Waren, die in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind. Hinsichtlich Letzterer bedeutet dies, dass für sie Zölle und Steuern entrichtet worden sind, die auf Waren, die einer der genannten Regelungen unterliegen, nicht erhoben werden.

95. Wurde, wie im vorliegenden Fall, die im Zolllagerverfahren befindliche Ware wieder ausgeführt, ohne aus dem genannten Verfahren ausgeschieden zu sein, so ist sie, obwohl sie physisch im Unionsgebiet verblieben war, nicht im Sinne der Sechsten Richtlinie importiert worden [36] und unterliegt nicht der Mehrwertsteuer.

34 — Rechtssache C-480/12, EU:C:2014:329.

35 — Urteil Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, Rn. 41 und die dort angeführten Urteile Witzemann, C-343/89, EU:C:1999:445, Rn. 18, und Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, Rn. 90 und 91.

36 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Profitube, C-165/11, EU:2012:692, Rn. 46.

96. Wäre die Ware dagegen aus diesem Verfahren ausgeschieden, als sie sich noch im Unionsgebiet befand, müsste sie in jeder Hinsicht wie eine eingeführte Ware behandelt und somit der Mehrwertsteuer unterworfen werden. Es macht insoweit keinen Unterschied, ob das Ausscheiden auf der ordnungsgemäßen Beendigung dieses Verfahrens unter Entrichtung der entsprechenden Zölle oder auf der Missachtung der dafür geltenden Voraussetzungen beruht (d. h. wenn, wie in Art. 866 der Durchführungsverordnung vorgesehen, einer der in den Art. 202 bis 205 des Zollkodex genannten Fälle vorliegt).

97. Bezieht sich die nach den Art. 202 bis 205 des Zollkodex entstandene Schuld auf bereits wieder ausgeführte Waren, lässt der Umstand, dass sie sich nicht mehr im Unionsgebiet befinden, die Verpflichtung zur Entrichtung der Zölle unberührt. Neben dieser Zollschuld kann eine Mehrwertsteuerpflicht bestehen, wenn aufgrund des jeweiligen Fehlverhaltens, das zur Entstehung der Zollschuld führte, angenommen werden kann, dass die Ware in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt ist und damit einem Verbrauch, d. h. dem mit Mehrwertsteuer belasteten Vorgang, zugeführt werden konnte.

98. Dies wäre bei Art. 202 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex (eine einfuhrabgabenpflichtige Ware wird vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht) oder bei Art. 203 Abs. 1 des Zollkodex (die Ware wird der zollamtlichen Überwachung entzogen) der Fall.

99. Dagegen gilt dies nicht notwendigerweise für den Fall von Art. 204 des Zollkodex, der sich „auf Pflichtverletzungen und die Nichterfüllung von Voraussetzungen im Zusammenhang mit den verschiedenen Zollverfahren, die sich auf die zollamtliche Überwachung nicht ausgewirkt haben“, bezieht[37]. Und mithin auch nicht im vorliegenden Fall, da sich die Ware nach den Angaben des Finanzgerichts Hamburg bis zum Zeitpunkt ihrer Wiederausfuhr weiter im Zolllagerverfahren befand, ohne dass sie in den Wirtschaftskreislauf der Mitgliedstaaten gelangen konnte. Somit ist die durch die Nichterfüllung der Verpflichtungen nach Art. 204 des Zollkodex entstandene Zollschuld zu entrichten, nicht aber überdies die Mehrwertsteuer, da nicht angenommen werden kann, dass es zu einem Verbrauch der Ware im Unionsgebiet gekommen ist.

100. Der Gerichtshof hat wiederholt die Gefahr des Eintritts (bzw. des vermuteten Eintritts) in den Wirtschaftskreislauf der Mitgliedstaaten als Rechtfertigungsgrund für die Entstehung von Zollschulden aufgrund von Verfehlungen herangezogen und hervorgehoben, dass gerade sie einen Schutzmechanismus für diesen Wirtschaftskreislauf darstellen[38]. Eine Missachtung der in den verschiedenen Zollregelungen vorgesehenen Verpflichtungen und Voraussetzungen kann natürlich die Gefahr mit sich bringen, dass die Waren letztlich auf den Binnenmarkt gelangen und dort in unlauterer Weise mit den Gemeinschaftsherstellern in Wettbewerb treten, abgesehen von einem Verlust von Steuereinnahmen.

101. Wenn, wie im vorliegenden Fall, das vorlegende Gericht die Möglichkeit ausschließt, dass eine solche Gefahr bestand und dass die Waren in den Wirtschaftskreislauf der Mitgliedstaaten gelangten, ist schwer verständlich, welche wirtschaftlichen Gegebenheiten eine indirekte Abgabe auf den Verbrauch wie die Mehrwertsteuer erfordern könnten, unbeschadet des Entstehens der Zollschuld aufgrund der Missachtung der Voraussetzungen.

37 — Urteil X, C-480/12, EU:C:2014:329, Rn. 31 und das dort angeführte Urteil Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, Rn. 28.

38 — So z. B. in den Urteilen Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, Rn. 31, und Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, Rn. 52.

102. Daher schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 7 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die Mehrwertsteuer geschuldet wird, wenn die in Rede stehenden Waren zum Zeitpunkt ihrer Wiederausfuhr aufgrund einer nach Art. 204 des Zollkodex entstandenen Zollschuld unter Umständen, die die Annahme zulassen, dass sie in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sind, nicht mehr den im genannten Artikel vorgesehenen Zollregelungen unterlagen.

2. Zweite Vorlagefrage

103. Durch die vorstehende Antwort werden die beiden übrigen Vorlagefragen des Finanzgerichts Hamburg in der Rechtssache C-226/14 gegenstandslos. Für den Fall, dass der Gerichtshof anderer Ansicht sein sollte, werde ich sie jedoch hilfsweise prüfen.

104. Falls die erste Frage verneint wird, möchte das Finanzgericht wissen, ob die Sechste Richtlinie vor dem Hintergrund des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens die Erhebung von Einfuhrumsatzsteuer gebietet oder ob insoweit ein Spielraum für die Mitgliedstaaten besteht.

105. Die Parteien des Ausgangsverfahrens, die griechische Regierung und die Kommission sind übereinstimmend der Auffassung, dass die Frage zu verneinen sei, da die Regelung in Art. 7 der Sechsten Richtlinie erschöpfend und abschließend sei.

106. Ich kann dem nur zustimmen. Die „Einfuhr eines Gegenstands“ als Entstehungstatbestand der Mehrwertsteuer und ihre Definition in Art. 7 der Sechsten Richtlinie sind nämlich Fragen, die in der Sechsten Richtlinie abschließend und erschöpfend geregelt sind und Gegenstand einer autonomen Auslegung im Unionsrecht sein müssen. Andernfalls würden die zwischen den Mitgliedstaaten bestehenden Unterschiede hinsichtlich des Entstehungstatbestands der Steuer dem mit der Sechsten Richtlinie verfolgten Ziel zuwiderlaufen. Wie die Kommission ausgeführt hat[39], besteht dieses Ziel darin, einen gemeinsamen Markt zu verwirklichen, der – wie es im vierten Erwägungsgrund der Sechsten Richtlinie heißt – vergleichbare Merkmale wie ein echter Binnenmarkt aufweist, in dem die Harmonisierung der Besteuerungsgrundlage die Möglichkeit schafft, dass „die Anwendung des gemeinschaftlichen Satzes auf die steuerbaren Umsätze in allen Mitgliedstaaten zu vergleichbaren Ergebnissen führt“[40].

107. Somit bliebe, wenn in Anwendung von Art. 7 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie die Entstehung einer Zollschuld nach Art. 204 des Zollkodex die Entstehung der Mehrwertsteuerschuld nach sich zöge, den Mitgliedstaaten kein Spielraum für eine gegenteilige Regelung.

108. Daher schlage ich dem Gerichtshof hilfsweise vor, auf die zweite Frage zu antworten, dass die Mitgliedstaaten bei der Erhebung der für die Einfuhr eines Gegenstands geschuldeten Mehrwertsteuer über keinen Spielraum verfügen.

39 — Rn. 72 ihrer schriftlichen Erklärungen.

40 — Neunter Erwägungsgrund der Sechsten Richtlinie.

3. Dritte Vorlagefrage

109. Ebenfalls hilfsweise werde ich mich zur dritten Vorlagefrage des Finanzgerichts Hamburg äußern, die dahin geht, ob in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens, in dem die infolge einer Zollschuld gemäß Art. 10 Abs. 3 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit Art. 204 des Zollkodex entstandene Mehrwertsteuer erhoben wird, der Lagerhalter, der die Ware in einem Zolllager einlagert, Mehrwertsteuerschuldner ist, auch wenn er nicht über die Ware verfügen kann und sie auch nicht im Sinne von Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet.

110. Bei allen Beteiligten besteht Einigkeit über die Prämisse, dass Art. 21 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten die Befugnis verleiht, den Schuldner der Einfuhrmehrwertsteuer zu bestimmen. Nach Auffassung der griechischen Regierung zwingt nichts dazu, nur den Importeur der Waren als Mehrwertsteuerschuldner heranzuziehen, so dass auch der Schuldner der nach dem Zollkodex aufgrund von Verfehlungen entstandenen Zollschuld Mehrwertsteuerschuldner sein könne.

111. Eurogate stellt die letztgenannte Möglichkeit in Abrede, weil ihr entgegenstehe, dass der Lagerhalter, wenn er nur Dienstleistungen erbringe, anders als ein Lagerhalter mit Verfügungsmacht über die Ware nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, was zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung führen würde.

112. In Art. 21 Nr. 2 der Sechsten Richtlinie heißt es unmissverständlich, dass die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von der Person oder den Personen geschuldet wird, „die vom Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bezeichnet oder anerkannt wird oder werden“. Zweifellos wäre Eurogate, falls sie die nach deutschem Recht als Steuerschuldner bezeichnete oder anerkannte Person wäre – was das nationale Gericht zu klären hat –, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie das Abzugsrecht nur gewährt, soweit „die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“.

113. Der Gerichtshof hat in einem vor Kurzem (am 25. Juni 2015) ergangenen Urteil zu einem ähnlich gelagerten Problem entschieden, dass Art. 168 Buchst. e der Mehrwertsteuerrichtlinie, der Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie entspricht, „dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die den Abzug der vom Beförderer der betreffenden Waren, der nicht deren Einführer oder Eigentümer ist, sondern sie lediglich befördert und die Zollabfertigung ihres Versands im Rahmen seiner mehrwertsteuerpflichtigen Beförderungstätigkeit vorgenommen hat, geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer ausschließt“ [41].

114. Aus dem Urteil des Gerichtshofs vom 25. Juni 2015 sind zwei Schlüsse zu ziehen. Erstens ist es einem Mitgliedstaat (im vorliegenden Fall Deutschland) nicht verwehrt, in seinen Rechtsvorschriften den Beförderer als Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer zu bezeichnen. Zweitens bestehen auch keine Einwände dagegen, dass in solchen Fällen der Beförderer der eingeführten Waren nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

115. Daraus ergibt sich, dass unter solchen Umständen die Befugnis der Mitgliedstaaten, den Lagerhalter der Waren als Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer zu bezeichnen, nicht dadurch eingeschränkt wird, dass die bezeichnete Person nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

41 — Rechtssache C-187/14, DSV Road, EU:C:2015:421, Rn. 51. DSV, ein Transport- und Logistikunternehmen, hatte zwei externe gemeinschaftliche Versandverfahren eingeleitet, an deren Ende sowohl Zoll (nach Art. 203 des Zollkodex und, hilfsweise, nach dessen Art. 304) als auch, unter Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug, Einfuhrumsatzsteuer erhoben wurde.

B – *Rechtssache C-228/14*

116. Die Vorlagefrage in der Rechtssache C-228/14 betrifft ebenfalls die Entstehung einer Einfuhrzollschuld nach Art. 204 des Zollkodex. Es geht jedoch nicht um Pflichtverletzungen im Rahmen des Zolllagerverfahrens, sondern um die Nichterfüllung der Verpflichtungen im Rahmen des externen Versandverfahrens nach den Art. 91 bis 97 des Zollkodex. Zudem gilt für den Fall *ratione temporis* nicht die Sechste Richtlinie, sondern die Mehrwertsteuerrichtlinie.

117. Das Finanzgericht Hamburg möchte insbesondere wissen, ob in einem Fall, in dem Gegenstände als Nichtgemeinschaftswaren wieder ausgeführt wurden, für die jedoch aufgrund einer Pflichtverletzung nach Art. 204 des Zollkodex eine Zollschuld entstanden ist, Art. 236 Abs. 1 des Zollkodex in Verbindung mit der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Mehrwertsteuer nicht geschuldet wird, wenn die als Schuldner der Zollschuld in Anspruch genommene Person nicht zur Verfügung über diese Gegenstände berechtigt war.

118. Ich pflichte der Kommission bei, dass diese Frage unter Übertragung der zur Rechtssache C-226/14 angestellten Erwägungen beantwortet werden kann [42].

119. Wie dort geht es hier nämlich um einen Fall, in dem Waren wieder ausgeführt wurden, ohne aus einem Nichterhebungsverfahren (hier dem externen Versandverfahren) ausgeschieden zu sein. Unter diesen Umständen bin ich aus den in den Nrn. 98 bis 115 der vorliegenden Schlussanträge dargelegten Gründen der Auffassung, dass keine tatsächliche Einfuhr stattgefunden hatte und deshalb kein Anspruch auf Einfuhrumsatzsteuer entstand.

120. Für den Fall, dass der Gerichtshof diese Auffassung nicht teilen sollte, meine ich, dass die Erwägungen zur dritten Frage in der Rechtssache C-226/14 [43] zu der Antwort führen, dass ein nicht zur Verfügung über die Waren berechtigter Beförderer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer sein kann.

## VI – **Ergebnis**

121. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefragen wie folgt zu beantworten:

1. Art. 7 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie und Art. 61 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind dahin auszulegen, dass die Mehrwertsteuer geschuldet wird, wenn die in Rede stehenden Waren zum Zeitpunkt ihrer Wiederausfuhr aufgrund einer nach Art. 204 des Zollkodex der Gemeinschaften entstandenen Zollschuld unter Umständen, die die Annahme zulassen, dass sie in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sind, nicht mehr den in den genannten Artikeln vorgesehenen Zollregelungen unterlagen.

Hilfsweise:

2. Die Mitgliedstaaten verfügen bei der Erhebung der Mehrwertsteuer im Fall einer nach Art. 204 des Zollkodex der Gemeinschaften entstandenen Zollschuld über keinen Spielraum.

3. Sofern in den Ausgangsverfahren Mehrwertsteuer erhoben werden sollte, kann der Zolllagerverwalter oder der Beförderer nach den nationalen Rechtsvorschriften auch dann Schuldner dieser Steuer sein, wenn er nicht über die Waren verfügen kann und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

42 — Rn. 89 bis 95 ihrer schriftlichen Erklärungen.

43 — Siehe oben, Nrn. 112 bis 114.