

Rechtsanwältin Nadine Fasold, München

Zollschuld und Einfuhrumsatzsteuer – Eng verwandt oder loses Band?

Zur Strafbarkeit der Einfuhr von Eigentumsgegenständen für Benefizauktionen innerhalb des Europäischen Rechtsraums

Der nachfolgende Beitrag geht der Frage nach, ob, wann und wo eine Einfuhrumsatzsteuer bei der Einfuhr von Gegenständen in den Europäischen Zollraum anfällt und wie sich die diesbezügliche höchstrichterliche Rechtsprechung des EuGH zur Frage des „Verbrauchens“ von zu verzollenden Gegenständen auf das Entstehen des Einfuhrumsatzsteueranspruchs auswirkt. In einem aktuellen Fall mit prominenten Beteiligten zeigt sich die – vermeintliche – Diskrepanz aus unionaler und nationaler Auslegung deutlich. Behördliche Zweifel über das Recht sollten nicht zu Lasten des Bürgers gehen. Die Lösung liegt in einer konsistenten unionalen Deutung der einfuhrumsatzsteuerlichen Begriffe.

A. Schleichende Emanzipation der Einfuhrumsatzsteuer

Heutzutage gehört es für Unternehmen zum Alltag, Waren aus Drittstaaten zu importieren. Der Außenhandel entfaltet dabei nicht nur wirtschaftliche, sondern auch juristische Bedeutung, vor allem im Hinblick auf zoll- und steuerrechtliche Fragestellungen. Bis zum Jahr 2016 war es in der deutschen (Steuer-)Erhebungspraxis herrschende Meinung, dass die Entstehung der Zollschuld zugleich zur Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer führt.¹⁷ Hintergrund der bis dahin tradierten Auffassung ist der bis heute geltende § 21 Abs. 1 UStG (i.V.m. § 13 Abs. 2 UStG), wonach für die Einfuhrumsatzsteuer die Vorschriften für Zölle sinngemäß Anwendung finden. Noch im Jahr 2012 stellte der BFH fest, dass es abwegig sei, davon auszugehen, dass der Gesetzgeber des § 21 Abs. 2 UStG „die Entstehungsvoraussetzungen der Einfuhrumsatzsteuer von denen des Zolls ablösen [habe] wollen.“¹⁸ In den Jahren 2013 und 2014 hatte der EuGH erstmals die Vergleichbarkeit von Zollanspruch und Einfuhrumsatzsteuer betont¹⁹ und auf Art. 71 Abs. 1 MwStSystRL verwiesen, der es den Mitgliedstaaten erlaube, „die Entstehung des Steueranspruchs der Einfuhrumsatzsteuer mit dem Tatbestand und der Entstehung des Anspruchs bei Zöllen zu verknüpfen“.²⁰ Seit dem Jahr 2016, beginnend mit der Rechtssache Federal Express,²¹ löste der EuGH jedoch Schritt für Schritt das Band zwischen der Zollschuld und der Einfuhrumsatzsteuer und erteilte dem deutschen „Quasi-Automatismus“ eine klare Absage.²²

B. Aktuelles Beispiel: Uhren für den „guten Zweck“

Ein aktueller Fall verdeutlicht dies:

Arnold Schwarzenegger²³ flog aus Los Angeles über den Flughafen München nach Deutschland und wollte von dort aus weiter nach Österreich reisen. Er wurde unter Begleitung seiner VIP-Betreuung direkt zur Passkontrolle begleitet und dabei darauf hingewiesen, dass anmeldepflichtige Gegenstände und Barmittel gegenüber den Zollbehörden im „Vorfeldbüro“ angezeigt werden müssen. In seinem Handgepäck enthalten war eine Herrenarmbanduhr der Schweizer Edelmarke Audemars Piguet (Wert 27.500 USD), die am darauffolgenden im Rahmen einer Veranstaltung in Kitzbühel versteigert werden sollte. Das Rahmenprogramm für die dort stattfindende Schwarzenegger Climate Initiative wurde durch Verantwortliche des gemeinnützigen Vereins koordiniert, inklusive der Bereitstellung der zu versteigernden Gegenstände. In der Vergangenheit war in vergleichbarer Form bereits eine Versteigerung einer Uhr der Marke Audemars Piguet erfolgt. Allerdings wurde die Uhr damals direkt von Unternehmen Audemars Piguet mit Sitz in München nach Kitzbühel geliefert.

Arnold Schwarzenegger unterließ bei der Einreise eine Zollanmeldung der mitgeführten Uhr beim Hauptzollamt. Bei einer Kontrolle durch die Zollbehörde wurde die Uhr entdeckt und ein Einfuhrabgabenbescheid erlassen. Auf Befragung gab er an, dass die Uhr in Österreich versteigert werden solle, es aber auch möglich sei, dass eine Versteigerung nicht erfolge und die Uhr deshalb wieder aus der Union ausgeführt werde. Die Einfuhrabgaben in Höhe von 4.775,26 Euro wurden von ihm noch vor Ort entrichtet. Am 18.01.24 wurde die Uhr bei der Benefizaktion in Kitzbühel für 270.000 Euro versteigert. Das gegen ihn geführte Strafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung wurde nach Zustimmung aller Beteiligten nach § 153a Abs. 1 Nr. 2 StPO gegen Geldauflage in Höhe von 100.000 Euro eingestellt.

I. Steuerstrafrechtliche Fragen

§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO setzt unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen voraus, die zu einer Verkürzung von Steuern führen.

¹⁷ So zum Beispiel FG Hamburg, Urt. v. 25.11.2010 – 4 K 283/09; Wolfgang, UR 2017, 845, 849.

¹⁸ BFH ZfZ 2012, 134, 135.

¹⁹ EuGH, Urt. v. 28.02.1984 – Rs 294/82 (Einberger), Rn 18.

²⁰ EuGH, Urt. v. 11.7.2013 – C-273/12.

²¹ EuGH, Urt. v. 10.07.2019 – C-26/18 (Federal Express).

²² Eder/Dehn, BB 2018, 2910, 2910; Wolfgang, UR 2017, 845, 850.

²³ Informationen zum mutmaßlichen Tatgeschehen sind der Tagespresse entnommen.

1. Entstehung und Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer in Deutschland

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG unterliegt die Einfuhr von Gegenständen im Inland der Einfuhrumsatzsteuer. Zwar regelt das UStG nicht, unter welchen Voraussetzungen von einer steuerbaren „Einfuhr“ auszugehen ist; der Begriff der „Einfuhr“ lässt sich jedoch anhand von Art. 30 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgendem: MwStSystRL) auslegen. Gem. Art. 30 Abs. 1 MwStSystRL gilt die Verbringung eines Gegenstandes, der sich nicht im freien Verkehr befindet, in die Union als Einfuhr eines Gegenstandes. Grundsätzlich entsteht die Umsatzsteuer gem. Art. 70 MwStSystRL *zum Zeitpunkt der Einfuhr*, und zwar an dem Ort und in dem Mitgliedstaat, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Verbringens in die Gemeinschaft befindet, Art. 60 MwStSystRL. Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen, ermächtigt Art. 71 Abs. 1 MwStSystRL die Mitgliedstaaten dazu, den Steuertatbestand und die Entstehung des Steueranspruchs der Einfuhrumsatzsteuer mit dem Tatbestand und der Entstehung des Anspruchs beim Zoll zu verknüpfen. Der Umsatzsteuertatbestand und der Umsatzsteueranspruch treten dann erst zu dem Zeitpunkt ein, an dem Tatbestand und Anspruch für die Zollabgabe entstehen. Damit soll ein Gleichlauf von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer hergestellt werden; die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer ist dadurch grundsätzlich von der Entstehung der Zollschuld abhängig.²⁴ Diese enge Verknüpfung wird durch § 21 Abs. 2 UStG in nationales Recht umgesetzt.²⁵ Durch die sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften soll es in diesen Konstellationen zu einer Erleichterung der behördlichen Abläufe kommen, indem sichergestellt wird, dass die bei der Einfuhr zu erhebenden Abgaben von ein und derselben Behörde in einem Bescheid nach dem gleichen Verfahren und aufgrund einheitlich getroffener Feststellungen erhoben werden.²⁶ Nach Art. 79 Abs. 1a UZK entsteht die Einfuhrzollschuld, wenn gegen eine der in den zollrechtlichen Vorschriften festgelegten Verpflichtungen in Bezug auf das Verbringen von Nicht-Unionwaren in das Zollgebiet der Union in diesem Gebiet verstoßen wird. Die Zollschuld ist dabei von keinen materiell-rechtlichen Kriterien abhängig, sondern hängt allein an zollrechtlichen Pflichten (vgl. Art. 79 UZK).²⁷ Die Zollschuld entsteht damit auch ohne den tatsächlichen Eingang der Ware in den Wirtschaftskreislauf.

Im konkreten Fall hat er bei Einreise in die Bundesrepublik – unstreitig – seine Gestellungspflicht hinsichtlich der mitgeführten Uhr nicht erfüllt, vgl. Art. 139 Abs. 1a UZK i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG, 71 MwStSystRL.

a) Rechtsprechung des EuGH

Ob daraus jedoch automatisch auch die Pflichtigkeit der Einfuhrumsatzsteuer entsteht, ist angesichts der mittlerweile ergangenen Rechtsprechung des EuGH fraglich.

Bereits im Jahr 2018 entschied der EuGH auf Vorlage des Hessischen Finanzgerichts, dass es für den Eingang in den Wirtschaftskreislauf – anders als für die Entstehung der Zoll-

schuld – gerade nicht ausreicht, dass sich ein Gegenstand nur *faktisch* auf dem Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats befindet und dort nicht dauerhaft gebraucht wird, weil sich dieser Umstand nicht auf den Wirtschaftskreislauf auswirke. Vielmehr setze eine Einfuhr i.S.v. Art. 2 Abs. 1 Buchst. d und Art. 30 MwStSystRL als ungeschriebenes Merkmal voraus, dass der in das Gebiet der Union verbrachte Gegenstand in den Wirtschaftskreislauf der Union eingeht und *einem Verbrauch* zugeführt werden kann.²⁸ Komme es zu keinem dementsprechenden Eingang in den Wirtschaftskreislauf, falle dementsprechend auch keine Einfuhrumsatzsteuer an. Hintergrund dieser Argumentationslinie ist, dass die (Einfuhr) Umsatzsteuer eine Verbrauchssteuer ist.²⁹ Importe sollen den identischen Wettbewerbsbedingungen unterliegen wie solche Waren, die im Steuergebiet selbst erzeugt wurden. Da der Umsatz einen Vorgang *im* Wirtschaftskreislauf der Union meint, müssen die eingeführten Gegenstände auch tatsächlich Eingang *in* diesen Wirtschaftskreislauf finden.³⁰ Nach dieser Judikatur *kann* demnach wegen des Gleichlaufs der Erhebungen zwischen Einfuhrumsatzsteuer und Zöllen neben der Zollschuld eine Mehrwertsteuerpflicht (hier: in Deutschland) entstehen, wenn aufgrund des Fehlverhaltens, das zur Entstehung der Zollschuld geführt hat, angenommen werden könne, dass die fraglichen Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sind und einem Verbrauch, das heißt dem mit Mehrwertsteuer belasteten Vorgang, zugeführt werden konnten.³¹ Sie muss allerdings nicht automatisch entstehen.

Bei Entstehung einer zollrechtlichen Pflichtverletzung bestehe nach dem EuGH somit nur eine Vermutung, dass der Gegenstand in den Wirtschaftskreislauf gelangt sei. Diese Vermutung könne widerlegt werden,³² wenn nachgewiesen wird, dass trotz des zollrechtlichen Fehlverhaltens, das zur Entstehung der Einfuhrzollschuld in dem Mitgliedstaat führte, in welchem dieses Fehlverhalten begangen wurde, ein Gegenstand *im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates*, in dem der Gegenstand *zum Verbrauch bestimmt* war, in den

²⁴ Wabnitz/Janovsky/Schmitt, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 5. Aufl. 2020, Kap. 23, Rn. 69; Bender, UR 2019, 641, 643.

²⁵ Wolfgang, UR 2017, 845, 847.

²⁶ BeckOK UStG/Hamster, 24. Ed. 2024, § 21 Rn. 3. Ein weiterer Zweck liegt im umsatzsteuerlichen Belastungsausgleich bei Warenlieferungen aus Drittländern, vgl. Sölch/Ringleb/Jatzke, UStG, 101. EL 2024, § 21, Rn. 1.

²⁷ Umfassend hierzu Witte/Witte, Unionszollkodex, Art. 79 Rn. 9 f.

²⁸ Kritisch hierzu Eder/Dehn, BB 2018, 2910, 2913.

²⁹ Bunjes/Robisch, UStG, 23. Aufl. 2024, § 21 Rn. 5b.

³⁰ BeckOK UStG/Peltner, § 1 Rn. 141.

³¹ EuGH, Urt. v. 02.06.2016, verb. Rs C-226/14 C-228/14 (Eurogate Distribution), Rn. 65. So auch in weiterer Folge EuGH, Urt. v. 01.06.2017 – C-571/15 (Wallenborn), Rn. 54.

³² In den Entscheidungen blieb offen, ob es sich um eine gesetzliche Vermutung (so Bender, AW-Prax 2019, 154; Bunjes/Robisch, UStG, § 21 Rn. 5h), um eine tatsächliche Vermutung im Sinne eines typisierenden Sachverhalts (Schoenfeld, ZfZ 2019, 231; Jatzke, UR 2020, 585) oder um einen Prima-facie-Beweis (Schrömbges, MwStR 2021, 319) handelt. In der nationalen deutschen Judikatur wird einheitlich von einer gesetzlichen Vermutung ausgegangen, die widerlegbar ist. Im Ergebnis ist diese Unterscheidung selten bedeutsam.

Wirtschaftskreislauf³³ der Union gelangt ist.³⁴ „Verbrauch“ bei langlebigen Gütern meint deren dauerhafte Nutzung im Inland.³⁵ Der Eingang in den Wirtschaftskreislauf der EU ist in solchen Fällen somit nicht zwingend am Ort der erstmaligen tatsächlichen Nutzung anzunehmen, sondern am Ort der dauerhaften tatsächlichen Nutzung zu verorten. Für den Nachweis des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf eines anderen EU-Mitgliedstaats ist dabei nicht der Nachweis der Versteuerung in diesem Staat notwendig. Vielmehr reichen andere vom Steuerpflichtigen vorgebrachte Beweise aus. Der Generalanwalt Campos Sánchez-Bordona stellte in seinem Schlussvortrag³⁶ eine entsprechende „Vermutungskaskade“³⁷ auf. Daraus folgt: *Nur und erst dann* liegt ein Eintritt in den Wirtschaftskreislauf vor und damit die (mehrwertsteuerlich) relevante Einfuhr.³⁸ In diesem Fall fallen Zollschuld und Einfuhrumsatzsteuer auseinander und der Tatbestand der Einfuhrumsatzsteuer tritt *in dem anderen Mitgliedstaat* ein.

b) Folgeproblem: Voraussetzungen des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf

Wann nunmehr ein entsprechender „Eingang in den Wirtschaftskreislauf“ vorliegen soll, definiert der EuGH gleichwohl nicht. Vielmehr sei es die Aufgabe der Zollbehörden und des erkennenden nationalen Gerichts, festzustellen, in welchem Land der Gegenstand in den Wirtschaftskreislauf gelangt sei.³⁹

Der Eingang in den Wirtschaftskreislauf wird auf nationaler (deutscher) Ebene teilweise dahingehend ausgelegt, dass die Ware Gegenstand einer Lieferung (Art. 14 ff. MwStSystRL) oder einer Dienstleistung (Art. 24 ff. MwStSystRL) ist oder – im privaten Bereich – einen steuerbaren Umsatz substituiert.⁴⁰ Gegenstände gelangen laut FG München insbesondere dann in den Wirtschaftskreislauf eines Landes, wenn ihre Verwendung die Güter-, Dienstleistungs- und Geldbewegungen zwischen den Wirtschaftssubjekten (insbesondere Unternehmen, private Haushalte, Banken und Versicherungen sowie staatliche Stellen) beeinflusst.⁴¹ Das FG Hamburg leitet aus der Entscheidung des EuGH im Verfahren *Federal Express* ab, dass in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht von einem Eingang in den Wirtschaftskreislauf gesprochen werden könne, wenn die Ware – über den reinen Transit hinaus – in einer Weise behandelt worden sei, die zur Entstehung eines steuerbaren Umsatzes geführt habe oder führen würde.⁴²

c) Eigene Bewertung: EuGH „schlägt“ nationale Instanzen

Der Begriff des „Eingangs in den Wirtschaftskreislauf“ ist richtigerweise im Lichte des Unionsrechts auszulegen und der Streitstand daher entsprechend aufzulösen. Aus der Entscheidung „*Federal Express*“ ergibt sich, dass bei der Bewertung des „Eingangs“ in den Wirtschaftskreislauf all jene Vorgänge unberücksichtigt bleiben müssen, die für den Transit der Waren erforderlich sind. Bei Anwendung einer mehrwertsteuerrechtlichen Perspektive kann daher von einem Eingang in den Wirtschaftskreislauf nur dann gesprochen werden, wenn die Ware in einer Weise behandelt wurde, die

zur Entstehung eines steuerbaren Umsatzes geführt hat oder führen würde.

Hintergrund dieser überzeugenden Betrachtungsweise ist in erster Linie der Grundsatz der steuerlichen Territorialität. Im Gegensatz zu den Zöllen, die der Union unabhängig davon zustehen, welcher Mitgliedstaat sie erhebt, stehen die Einnahmen im Zusammenhang mit der Einfuhrumsatzsteuer jeweils dem Mitgliedstaat zu, in dem der Endverbrauch erfolgt.⁴³ Die Einfuhrumsatzsteuer ist wie die Umsatzsteuer eine Verbrauchssteuer, Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL (s.o.). Sie führt deshalb nur dann zu einer steuerlichen Belastung, wenn die zu besteuerte Leistung bei dem Leistungsempfänger zu einem Endverbrauch führt. Würde auf den Zollanspruch hingegen stets der Anspruch auf Einfuhrumsatzsteuer folgen, würden die mit der Einfuhrumsatzsteuer verbundenen Einnahmen aufgrund der in dieser Bestimmung aufgestellten rechtlichen Fiktion dem Mitgliedstaat zufließen, in dem die Entstehung der Zollschuld festgestellt wurde. Das wiederum stünde im Widerspruch zur Geltung des Grundsatzes der steuerlichen Territorialität auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer. Anders sehen das zum Teil zwar noch heute die deutschen Gerichte und Behörden.⁴⁴ Festzuhalten bleibt aber, dass hinsichtlich entsprechender Auslegungsfragen – vor allem solcher im Aktionsrahmen des Art. 263 AEUV – im grenzüberschreitenden Warenverkehr der EuGH die Deutungshoheit innehat.⁴⁵

2. Anwendung auf den konkreten Fall

Was bedeutet das für den konkreten Fall? Die Uhr könnte demnach für den *Verbrauch in Österreich* bestimmt sein. Die Folge daraus wäre, dass die Uhr auch erst in Österreich

³³ Die bloße Gefahr eines solchen Eingangs in den Wirtschaftskreislauf reiche indes nicht aus.

³⁴ EuGH, Urt. v. 10.07.2019 – C-26/18 (*Federal Express*), Rn. 48.

³⁵ BeckOK UStG/Peltner, § 1 Rn. 145.

³⁶ Generalanwalt beim EuGH Sánchez-Bordona, Schlussantrag v. 27.02.2019 – C-26/18.

³⁷ Bender, UR 2019, 641, 645; vgl. Generalanwalt beim EuGH Sánchez-Bordona, Schlussantrag v. 27.02.2019 – C-26/18, Rn. 54 ff.: drei aufeinander aufbauende und widerlegbare Vermutungen.

³⁸ Generalanwalt beim EuGH, Schlussantrag v. 27.2.2019 – C-26/18, BeckRS 2019, 2184, Rn. 63; Bender, UR 2019, 641, 646; Schrömbges, MwStR 2024, 128, 130; Korn, DStRK 2024, 50.

³⁹ Bender, UR 2019, 641, 647.

⁴⁰ Bender, Außenwirtschaftliche Praxis 2021, 241, 244.

⁴¹ FG München, Urt. v. 09.04.2019 – 14 K 408/17.

⁴² FG Hamburg, Urt. v. 14.01.2020 – 4 K 123/15 = BeckRS 2020, 4994.

⁴³ EuGH, Urt. v. 10.07.2019 – C-26/18 (*Federal Express*), Rn. 51.

⁴⁴ BFH, Urt. v. 13.11.2001 – VII R 88/00, 311, 313; BFH, Urt. v. 07.03.2006, VII R 23/04, DStRE 2006, 862. Das FG Hamburg wies auf die mangelnde Praktikabilität hin, FG Hamburg, Beschl. v. 15.09.2010 – 4 V 19/10 = BeckRS 2010, 26030319. Der BFH wendete Art. 87 IV UZK in ständiger Rechtsprechung analog an und wies die Einfuhrumsatzsteuer dem Staat zu, der auch die Zölle erhob, BFH, Urt. v. 22.5.2012 – VII R 50/11, DStRE 2012, 1158.

⁴⁵ Vgl. erst kürzlich erneut EuGH, Urt. v. 5.10.2023 – C-355/22 (*Osteopathie Van Hauwermeiren BV*).

versteuert werden müsste. Zwar steht ein karitativer Zweck im Vordergrund, doch wird die Uhr auch bei einer Versteigerung „verbraucht“ bzw. „genutzt“. Aus welchem Anlass der Gegenstand in den Wirtschaftskreislauf gelangt, muss bei dieser Betrachtungsweise unberücksichtigt bleiben, da ansonsten ein Missbrauchsrisiko bestünde. Eine Verneinung des Eingangs in den Wirtschaftskreislauf würde ansonsten dazu führen, dass dem Ziel der Erhebung von Einfuhrumsatzsteuer, nämlich die Erreichung eines umsatzsteuerlichen Grenzausgleichs,⁴⁶ nicht Genüge getan werden kann.

a) Grenzen und Konkretisierungen des „Verbrauchs“

Es bestand zumindest die Möglichkeit, dass die Uhr nicht versteigert würde und daher im Anschluss wieder ausgeführt hätte werden müssen. Damit stand der Mitgliedstaat, in dem der Gegenstand zum „Verbrauch“ bestimmt war, gerade nicht fest: Österreich wäre nur *Ort der Versteigerung*, nicht allerdings der im Zeitpunkt der Einfuhr bereits endgültig feststehende Bestimmungsort des Verbrauchs. In allen Konstellationen, die der EuGH bislang zu entscheiden hatte, wurden die Gegenstände verkauft, d.h. veräußert, und nicht versteigert; der sichere Verbrauchserfolg stand demnach fest.

Eine Definition des Begriffs „Verbrauchen“ bzw. „Verbrauch“, die einen sicheren Absatz und damit einen Erfolg einfordert, verkennt jedoch, dass ein Verbrauchserfolg aus der ex ante-Sicht niemals gegeben ist: Auch eine fest geplante Veräußerung kann schließlich scheitern. Vielmehr muss es bei der Betrachtung auf den endgültig feststehenden Bestimmungsort der Verbrauchshandlung ankommen, denn nur deren Bestimmungsort kann aus der ex ante-Sicht mit Sicherheit feststehen. Das zeigt sich auch daran, dass es sich bei der Einfuhrumsatzsteuer um eine Verbrauchsteuer handelt. Es wird die Einfuhr als Realakt besteuert, völlig unabhängig vom intendierten Rechtsgeschäft.

Wo die Verbrauchshandlung im konkreten Fall zustande kommen sollte, stand bei der Einreise des Beschuldigten tatsächlich auch fest, nämlich in Österreich.

b) Anwendbarkeit der Rechtsprechung des EuGH auch auf den konkreten Fall?

Die Rechtsprechung des EuGH kann allerdings eine andere Fallkonstellation hinsichtlich *des Zeitpunkts der Kontrolle* erfassen. Die Entscheidungen des EuGH führen neben der Bestimmung zum Gebrauch in einem anderen EU-Staat als Erfordernis auf, dass der Gegenstand dort auch bereits in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt ist, ohne dass zuvor die Einfuhrzollschuld aufgrund der Entdeckung der Tat beglichen wurde. In den den entsprechenden Entscheidungen des EuGH zugrundeliegenden Sachverhalten wurden die Waren nach einem Zwischenhalt in Deutschland mittels Flugzeug nach Griechenland transportiert. Von daher konnte davon ausgegangen werden, dass sie dort nochmals einer zollrechtlichen Kontrolle unterzogen würden. Im hiesigen Fall sollte die Uhr auf der einfachen Straßenroute von München nach Kitzbühel gebracht werden, sodass das Risiko be-

stand, dass beim Übertritt an der Grenze von Deutschland zu Österreich keine Kontrolle erfolgt.

Eine solche Betrachtungsweise überzeugt deshalb nicht, weil sie zu einer Aushebelung der EuGH-Rechtsprechung führen würde. Unabhängig vom Zeitpunkt der Kontrolle lässt sich gerade auch im Hinblick auf die steuerliche Territorialität der allgemeine Grundsatz ableiten, dass die Einfuhrumsatzsteuer nur in dem Land erhoben werden darf, in dem auch der Endverbrauch erfolgt. Könnten sich die Zollbehörden im „ersten“ (d.h. aufgreifenden) europäischen Land hingegen darauf berufen, dass sie in diesem Land die Einfuhrumsatzsteuer nur deshalb erheben, weil es das Land sei, in dem auch *tatsächlich* kontrolliert werde, würde das zu einer faktischen Nichtbeachtung und damit einer national autonomen Praxis der Einfuhrumsatzsteuererhebung führen. Die kontrollierende Behörde kann sich dann auch nicht mit dem Argument „retten“, dass sie *befürchtet*, es werde keine weitere Kontrolle mehr in dem Land des Endverbrauchs stattfinden. Zum einen ist die Zollkontrolle bei Einreise Sache des jeweiligen Landes und damit *no third party business*. Zum anderen kann nicht einfach antizipativ unterstellt werden, dass der Beschuldigte bei Einreise in das andere Land nicht kontrolliert wird.

3. Subjektive Tatseite: Steueranspruchstheorie

Bejaht man – anders als hier – die Erfüllung des objektiven Tatbestands, ist für die Begehung einer (versuchten) Steuerhinterziehung vorsätzliches Handeln notwendig.

Für eine vorsätzliche Steuerhinterziehung ist nach herrschender Meinung Voraussetzung, dass der Täter „den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will“ („Steueranspruchstheorie“).⁴⁷ Danach muss sich der Vorsatz auf sämtliche Umstände beziehen, die zum gesetzlichen Straftatbestand gehören. Nimmt der Steuerpflichtige irrtümlich an, dass ein Steueranspruch nicht entstanden ist, liegt ein vorsatzausschließender Tatumstandsirrtum vor.⁴⁸ Für bedingten Vorsatz ist es ausreichend, aber auch notwendig, dass der Steuerpflichtige anhand einer laienhaften Bewertung („Parallelwertung in der Laiensphäre“) der Umstände erkennt, dass ein Steueranspruch existiert, auf den er einwirkt.⁴⁹

⁴⁶ Sölch/Ringleb/Jatzke, UStG, § 21, Rn. 1.

⁴⁷ BGH NJW 1954, 241, 241; BGH NSTZ-RR 2018, 180. Diese Theorie geht auf Welzel zurück, Welzel, NJW 1953, 486. Dass er die Höhe des Anspruchs lediglich erkennen kann, reicht jedoch nicht aus, BGH Beschl. v. 7.4.1978 – 5 StR 48/78, BeckRS 1978, 31115299. Der BGH geht davon aus, es handele sich bei dem Merkmal der Steuerverkürzung um eine Blankettverweisung, ständige Rechtsprechung seit BGHSt 5, 90, 91.

⁴⁸ Klein/Jäger AO § 370 Rn. 180.

⁴⁹ BGH NJW 1953, 113, 113. Dort ist der jeweilige Verständnishorizont des Täters zu berücksichtigen. Kriterien, die eine Rolle spielen, sind unter anderem die Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellung, das Ausbildungsniveau oder auch die Medienöffentlichkeit, BGH, Urv. v. 13.3.2019 – 1 StR 520/18, Rn 18; BGH, Urv. v. 10.1.2019 – 1 StR 347/18, Rn 20.

Ein Blick zurück auf unseren Beispielsfall: Arnold Schwarzenegger dürften aufgrund seiner häufigen internationalen Reisen bekannt sein, dass zoll- und abgaberechtliche Vorschriften bei der Einreise nach Deutschland eine bedeutende Rolle spielen. Er soll zudem durch seinen eigenen Reisebegleitservice über die geltenden zoll- und abgaberechtlichen Vorschriften informiert worden sein. Am Flughafen München sind gut sichtbare Hinweistafeln angebracht, die Auskunft über die anzumeldenden Gegenstände geben. Vor diesem Hintergrund ist die die Annahme eines Eventualvorsatz jedenfalls denkbar.

Ein anderes Ergebnis könnte sich allenfalls daraus ergeben, dass dem Beschuldigten ein Manager und anderes Personal zur Seite standen, die für ihn den Ablauf rund um das Event organisierten und ihn dadurch „unbeschwert“ agieren ließen. Für den Vorsatz erforderlich ist hinsichtlich der Wissensseite als kognitives Element eine aktuelle Kenntnis zumindest in Form des „sachgedanklichen Mitbewusstseins“.⁵⁰ Dabei handelt es sich um ein unterbewusstes Begleitwissen.⁵¹ Macht sich der Täter dagegen über einen strafbarkeitsbegründenden Umstand überhaupt keine Gedanken, fehlt es am Vorsatz, selbst wenn die Tathandlung als solche bewusst vorgenommen wird.⁵² Zudem kann nicht unbedingt davon ausgegangen werden, dass er auch wusste, dass die Einfuhr der Uhr die Einfuhrumsatzsteuer auslöst.

Beide Alternativen sind möglich, bedürften vor einer Verurteilung somit weiterer Aufklärung im Strengbeweis.

4. Schuld

Aufgrund der Verquickung komplexer Rechtsmaterien kann sich ein zunächst tatsächlicher Umstand doppelt auf den „Willen zur Tatbegehung“ auswirken: Weiß ein Einreisender nicht, dass das er das Merkmal „steuerlich erhebliche Tatsache“ i.S.d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO durch Mitführen eines entsprechenden Gegenstands erfüllt, unterliegt er einem Tatumsstandsirrtum nach § 16 Abs. 1 S. 1 StGB (s.o.). Weiß er aber, dass er einen solchen Gegenstand mitführt und der mitgeführte Gegenstand ganz grundsätzlich angemeldet werden muss, glaubt aber dennoch, dass dies im konkreten Fall aus rechtlichen Gründen nicht erfolgen müsse, bleibt Raum für eine Prüfung des § 17 StGB. Hier weiß der Beschuldigte, dass er eine Uhr mit sich führt und dass solche Gegenstände bei der Einreise in die Europäische Union grundsätzlich anmeldepflichtig sind. Damit irrt er nicht über die tatsächlichen Gegebenheiten, die zur Begründung des normativen Tatbestandsmerkmals führen. Möglich bleibt allerdings ein beachtlicher Irrtum über das Bestehen der Anmeldepflicht im konkreten Fall. Wenn das zutrifft und dieser Irrtum unvermeidbar war, läge ein sog. Verbotsirrtum nach § 17 StGB in Form des Subsumtionsirrtums seitens des Beschuldigten vor. Nach § 17 S. 1 StGB handelt der Täter ohne Schuld, wenn ihm die Einsicht fehlt, Unrecht zu tun und dieser Irrtum für ihn unvermeidbar war. Der Täter muss dazu die Rechtswidrigkeit seines Handelns „an sich“ kennen,⁵³ denn Unrechtseinsicht meint die Einsicht, dass ein Tun oder Unterlassen der durch verbindliches Recht erkennbaren Wertordnung zuwiderläuft.⁵⁴ In Anlehnung an das vorsätzliche Handeln genügt

für die Bejahung des Unrechtsbewusstseins ein sogenanntes „Mitbewusstsein“ der Rechtswidrigkeit.⁵⁵ Vertraut der Täter auf die Straffreiheit seiner Handlung, ist er exkulpiert; *hofft* er lediglich darauf, liegt kein beachtlicher Irrtum vor.⁵⁶

Eine Unvermeidbarkeit des Irrtums i.S.d. § 17 S. 1 StGB ist nach ständiger Rechtsprechung nur gegeben, wenn „der Täter alle seine geistigen Erkenntniskräfte eingesetzt und etwa aufkommende Zweifel durch Nachdenken oder erforderlichenfalls durch Einholung verlässlichen und sachkundigen Rechtsrats mit unrechtsverneinendem Inhalt beseitigt hat.“⁵⁷ Dass der Beschuldigte als Rechtslaie eigenständig erkennen konnte, dass sein Handeln eine Straftat darstellt, ist aufgrund der komplexen Rechtslage zu verneinen. Zu bedenken ist, dass die zoll- und steuerrechtlichen Fragen nicht nur für sich besehen komplex sind, sondern überdies eine uneinheitliche Rechtsprechung hierzu besteht.⁵⁸ Wegen der sich ihm womöglich aufdrängenden Zweifel hätte er allerdings eine sachkundige Auskunftsperson befragen müssen. Maßgeblich ist dabei, dass sowohl die Auskunftsperson als auch deren Auskunft aus der Sicht des Täters verlässlich sind. Eine Auskunft ist als verlässlich anzusehen, wenn sie objektiv, sorgfältig, verantwortungsbewusst und insbesondere nach pflichtgemäßer Prüfung der Sach- und Rechtslage ergeht.⁵⁹ Bei Befragung einer Auskunftsperson ist der Irrtum unvermeidbar, wenn der Täter die Auskunftsperson für vertrauenswürdig (sachkundig und objektiv) halten durfte und diese das Erlaubtsein des Tuns bestätigt hat.⁶⁰ Die Bestätigung muss dabei *ausdrücklich* erfolgen und darf nicht die Folge einer Interpretation des Rechtsrats (d.h. „zwischen den Zeilen“) sein.⁶¹ Verlässlich ist eine zuständige, sachkundige und unvoreingenommene Person, die mit der Erteilung der Auskunft kein Eigeninteresse verfolgt und die Gewähr für eine objektive, sorgfältige, pflichtgemäße und verantwortungsbewusste Auskunftserteilung bietet.⁶² Sachkundige Personen sind damit hauptsächlich Juristen und zuständige

⁵⁰ Kühl, Strafrecht AT, § 5 Rn. 99; Krey/Esner, Strafrecht AT, Rn. 407.

⁵¹ Krey/Esner, Strafrecht AT, Rn. 407; MüKoStGB/Kulhanek, 5. Aufl. 2024, § 16 Rn. 78.

⁵² KG NJW 2024, 228; BeckOK StGB/Kudlich, 62. Edition, § 15 Rn. 15.

⁵³ NK-StGB/Neumann, 6. Aufl. 2023, 2. Aufl. 2020, § 17 Rn. 32.

⁵⁴ BGHSt GS 2, 194, 201f.; Matt/Renzikowski/Gaede, 2. Aufl. 2020, § 17 Rn. 7.

⁵⁵ NK-StGB/Neumann, § 17 Rn. 32, Schöнке/Schröder/Sternberg-Lieben/Schuster, 30. Aufl. 2019, § 17 Rn. 9.

⁵⁶ Kritisch zu diesen Abwägungen der h.M. Matt/Renzikowski/Gaede, § 17 Rn. 10 m.w.N.; zur Unterscheidung von beachtlichem „Vertrauen“ und unbeachtlichem „Hoffen“ auch Gerson, ZStW 137 (2025), 257, 583 ff.

⁵⁷ BGH NZWiSt 2020, 444, 447.

⁵⁸ Zu den Auswirkungen einer unklaren gerichtlichen Entscheidungslage auf die Vermeidbarkeit des Irrtums Matt/Renzikowski/Gaede, § 17 Rn. 31.

⁵⁹ BGH NZWiSt 2020, 444, 447.

⁶⁰ BGH NStZ 2007, 3078; NJW 2017, 1487, 1488 f.; NStZ-RR 2019, 388, 390; NStZ 2022, 30 Rn. 11.

⁶¹ MüKoStGB/Kulhanek, § 17 Rn. 70.

⁶² Zu den Voraussetzungen auch Krey/Esner, Strafrecht AT, Rn. 725, 727 m.w.N.

Behörden.⁶³ In Ausnahmefällen – wenn diese oben genannten Kriterien erfüllt werden – genügt auch die Auskunft eines Nichtjuristen.

Der Beschuldigte hat nach den öffentlich bekannten Informationen zwar keinen Juristen als sachkundige Person um Auskunft gebeten. Wohl hat er aber darauf vertraut, dass sein langjähriger Manager bzw. sein „Team“ sich um alle organisatorischen Abläufe und auch die rechtlichen Rahmenbedingungen kümmert. Isoliert betrachtet kann ein persönlicher Manager gleichwohl nicht als sachkundige Person i.S.d. § 17 StGB angesehen werden, weil es nicht zu seinem Aufgabenkreis gehört, Rechtsauskünfte zu erteilen und er deshalb auch keine Gewähr für eine objektive Auskunftserteilung bieten kann. Da der Manager jedoch gerade dafür angestellt wurde, sich *anstelle* des Beschuldigten „Gedanken zu machen“, könnte der Rechtsgedanke des § 17 S. 1 StGB auch in dieser Konstellation entsprechend anwendbar sein. Es geht also um die Frage, ob es für die – exkulpierte – Beratung durch eine Auskunftsperson genügt, dass sich diese Auskunftsperson selbst wiederum i.S.d. § 17 S. 1 StGB in einem unvermeidbaren Irrtum nach Maßgabe des § 17 S. 1 StGB befunden hat. Gegen eine Ausweitung des § 17 S. 1 StGB auf solche Fälle der „Kettenberatung“ spricht, dass der Täter in dieser Konstellation selbst keinem Irrtum unterliegt, sondern sich überhaupt keine Gedanken macht. Für eine Ausweitung spricht wiederum, dass er auch unter dieser Prämisse keine Einsicht hinsichtlich des Unrechts seiner Tat aufweist und damit dem „typischen Täter“ des § 17 StGB gleichsteht.

Anhaltspunkte, wie es sich tatsächlich zugetragen hat, bedürfen jedenfalls der Aufklärung. Würde sich herausstellen, dass sich der Beschuldigte überhaupt keine Gedanken über eine mögliche Strafbarkeit gemacht hat, wäre parallel zum Vorsatz auch ein Unrechtsbewusstsein zu verneinen.⁶⁴ Hinzu kommt: Da eine divergierende und zwischen den nationalen und unionalen Instanzen weiterhin ungeklärte (zumindest: als ungeklärt behauptete) Rechtsprechung zur Frage der Anmeldepflicht besteht, kann nicht ausgeschlossen werden, dass sogar bei Hinzuziehung eines verlässlichen und informierten Rechtsbeistands ein Rat ergangen wäre, der eine Anmeldepflicht in Bezug auf die Uhr *in Deutschland* verneint. Sogar pflichtgemäßes Alternativverhalten hätte damit womöglich nicht zu einem anderen Ergebnis geführt. Das muss, um die Vorwerfbarkeit in angemessenem Rahmen zu halten, *in dubio* zur Annahme der Unvermeidbarkeit des Irrtums und damit zur Straffreiheit führen.⁶⁵

II. Zusammenfassung

Das Band zwischen dem Entstehen der Zollschuld und der Einfuhrumsatzsteuer ist gelockert. Es kann wegen des grundsätzlichen Gleichlaufs der Erhebungen zwischen Einfuhrumsatzsteuer und Zöllen neben der Zollschuld eine Mehrwertsteuerpflicht entstehen, wenn aufgrund des zollschuldgebürdenden Fehlverhaltens die Annahme naheliegt, dass die fraglichen Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sind und einem Verbrauch zugeführt werden konnten.⁶⁶ Bei Entstehung einer zollrechtlichen Pflichtverletzung liegt nach der klaren Rechtsprechung des EuGH jedoch nur eine *Vermutung* vor, dass der Gegenstand in den Wirtschaftskreislauf gelangt sei, welche widerlegt werden kann, wenn nachgewiesen wird, dass der Gegenstand *im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates*, in dem der Gegenstand *zum Verbrauch bestimmt* war oder ist, in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangte oder noch gelangen soll.

Deutsche Behörden, die weiterhin § 21 Abs. 2 UStG als puren Automatismus anwenden, setzen sich dadurch in Widerspruch zur unionalen Rechtslage. Dem Bürger, der sich mit diesen behördlichen Unsicherheiten konfrontiert sieht, ist trotz der möglichen Unvermeidbarkeit eines entschuldigenden Irrtums i.S.d. § 17 S. 1 StGB allerdings zu raten, lieber einmal zu viel als einmal zu wenig bei der Zollbehörde vorstellig zu werden.

⁶³ NK-StGB/Neumann, § 17 Rn. 75.

⁶⁴ Lackner/Kühl/Heger, 30. Aufl. 2023, § 17 Rn. 3.

⁶⁵ So auch BGHSt 37, 55, 68; OLG Braunschweig NSTZ-RR 1998, 251.

⁶⁶ EuGH 02.06.2016, verb. Rs C-226/14 C-228/14 (Eurogate Distribution), Rn. 65. So auch in weiterer Folge EuGH, Urt. v. 01.06.2017 – C-571/15 (Wallenborn), Rn 54.