

III. Zollrechtliche Vorformung des Einfuhrumsatzes

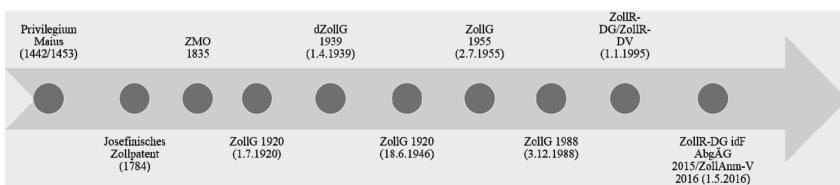


Abb 1: Eckpfeiler der österreichischen Zollrechtsgeschichte¹³⁰¹⁾

Seit dem österreichischen EU-Beitritt sind die relevanten zollrechtlichen Vorschriften überwiegend durch das Unionszollrecht vorgegeben.¹³⁰²⁾ Das beim österreichischen EU-Beitritt erlassene ZollR-DG ersetzte das ZollG 1988, ist aber nur mehr Ergänzungsrecht.¹³⁰³⁾ Das ZollR-DG bezieht sich an einigen Stellen direkt oder indirekt auf die EUSt. Nach der Generalklausel des § 2 Abs 1 ZollR-DG, die den Vorgängerbestimmungen des § 4 ZollG 1920, des § 3 ZollG 1955 und des § 3 ZollG 1988 nachfolgte, gilt das Zollrecht grundsätzlich auch für die EUSt-Erhebung. Zusätzlich enthalten die §§ 54, 56, 62, 73 und 98 Abs 4 ZollR-DG idF AbgÄG 2015¹³⁰⁴⁾ umsatzsteuerliche Sondervorschriften. Die Verflechtungen zwischen Zoll und EUSt sind somit historisch gefestigt, was umgekehrt nicht automatisch für ihre umsatzsteuerliche Sinnhaftigkeit spricht.¹³⁰⁵⁾ Das Zollrecht versteht sich somit über die eigentliche Zollerhebung hinaus als allgemeines Abgabenrecht für sämtliche Einfuhrabgaben.

C. Die Systematik des Zollrechts für die Beurteilung von Einfuhren

1. Funktionen des Zolls

1.1 Zoll als Eigenmittel der Union

Um die finanzielle Selbstständigkeit der Union gegenüber den Mitgliedstaaten sicherzustellen, stattet sich die Union nach Art 311 Abs 1 AEUV mit den erforderlichen Eigenmitteln aus.¹³⁰⁶⁾ Der EU-Haushalt wird nach Art 311 Abs 2 AEUV unbeschadet der sonstigen Einnahmen vollständig aus Eigenmitteln finanziert. Der Rat erlässt nach Art 311 Abs 3 erster Satz AEUV gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren einstimmig und nach Anhörung des Europäischen Parlaments einen Beschluss, der das System der EU-Eigen-

1301) Eigene Darstellung.

1302) Vgl dazu Kap III.C.

1303) Vgl aus deutscher Sicht Schröer-Schallenberg in Bongartz/Schröer-Schallenberg (Hrsg), Verbrauchsteuerrecht² (2011) F 93.

1304) Vgl für die Rechtslage vor dem AbgÄG 2015 die Synopse in Kap III.B.2.2.1.2.

1305) Diese Sinnhaftigkeit wird an späterer Stelle noch zu thematisieren sein.

1306) R. Bieber in von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg), Europäisches Unionsrecht⁷ (2015) AEUV Art 311 Rn 6.

mittel im Einzelnen regelt. Dieser Eigenmittelbeschluss kann neue Kategorien von EU-Eigenmitteln einführen oder bestehende Kategorien abschaffen (Art 311 Abs 3 zweiter Satz AEUV). Der Eigenmittelbeschluss tritt in Kraft, nachdem die Mitgliedstaaten auf der Grundlage ihrer jeweiligen Verfassungsordnungen zugestimmt haben (Art 311 Abs 3 dritter Satz AEUV). Die Letzentscheidung über die Beschlussfassung über die EU-Eigenmittel treffen somit die Mitgliedstaaten.¹³⁰⁷⁾

Gestützt auf Art 311 Abs 3 AEUV erließ der Rat den Eigenmittelbeschluss 2014/335/EU (im Folgenden: EMB 2014¹³⁰⁸⁾), die VO (EU, Euratom) Nr 608/2014¹³⁰⁹⁾ sowie die VO (EU, Euratom) Nr 609/2014^{1310).}¹³¹¹⁾ Art 2 Abs 1 2014/335/EU zählt die verschiedenen Arten von EU-Eigenmitteln auf.¹³¹²⁾ Zu den traditionellen Eigenmitteln rechnen nach Art 2 Abs 1 lit a EMB 2014 neben Abschöpfungen oder Prämien die Zölle des Gemeinsamen Zolltarifs und andere Zölle auf den Warenverkehr mit Drittländern, die von den Organen der Union eingeführt wurden oder noch eingeführt werden sowie Zölle auf die unter den ausgelaufenen EGKS fallenden Erzeugnisse. Die Mitgliedstaaten behalten gem Art 2 Abs 3 EMB 2014 20% der Zölle als Ausgleich für ihren Verwaltungsaufwand ein. Art 2 Abs 1 lit b und c EMB 2014 erweitern den Kreis der EU-Eigenmittel um einen bestimmten Anteil an der (nach der MwStSystRL ermittelten) Umsatzsteuerbemessungsgrundlage¹³¹³⁾ der Mitgliedstaaten und am Bruttonationaleinkommen (BNE) der Mitgliedstaaten. Der Union werden nach Art 2 Abs 4 UA 1 iVm Art 2 Abs 1 lit b EMB 2014 0,3% der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage eines jeden Mitgliedstaates als Umsatzsteuer-eigenmittel zugewiesen.¹³¹⁴⁾ Die Anteile der verschiedenen Einnahmequellen

¹³⁰⁷⁾ *Waldhoff* in Calliess/Ruffert (Hrsg), EUV/AEUV⁵ (2016) AEUV Art 311 Rn 5.

¹³⁰⁸⁾ Beschluss des Rates vom 26. 5. 2014 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union (2014/335/EU, Euratom), ABl 2014 L 168/105; Österreich ratifizierte den Eigenmittelbeschluss 2014 am 11. 12. 2014 durch Genehmigung des Nationalrats.

¹³⁰⁹⁾ VO (EU, Euratom) Nr 608/2014 des Rates vom 26. 5. 2014 zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen für das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, ABl 2014 L 168/29.

¹³¹⁰⁾ VO (EU, Euratom) Nr 609/2014 des Rates vom 26. 5. 2014 zur Festlegung der Methoden und Verfahren für die Bereitstellung der traditionellen, der MwSt.- und der BNE-Eigenmittel sowie der Maßnahmen zur Bereitstellung der erforderlichen Kas-senmittel, ABl 2014 L 168/39.

¹³¹¹⁾ Nach Art 11 2014/335/EU, Art 9 VO (EU, Euratom) Nr 608/2014 und Art 19 VO (EU, Euratom) Nr 609/2014 traten die beiden VO rückwirkend ab dem 1. 1. 2014 in Kraft, nachdem alle Mitgliedstaaten in Einklang mit ihren jeweiligen verfassungsrechtlichen Vorschriften dem Eigenmittelbeschluss 2014/335/EU zugestimmt hatten.

¹³¹²⁾ *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht (2015) § 11 Rn 812.

¹³¹³⁾ Vgl *Storr* in Niedobitek (Hrsg), Europarecht – Grundlagen der Union (2014) § 9 Rn 36 wonach Berechnungsbasis explizit nicht das jeweilige Umsatzsteueraufkom-men ist.

¹³¹⁴⁾ *Magiera* in G/H/N (Hrsg), Das Recht der EU⁶⁵ (2018) AEUV Art 311 Rn 19.

III. Zollrechtliche Vorformung des Einfuhrumsatzes

an der Finanzierung der Union betragen für das EU-Haushaltsjahr 2017 für die Zölle 14,7%, für die MwSt 12,2%, für die Einnahmen aus den Bruttonationaleinkommen (BNE-Einnahmen) 56,1% und für die übrigen Einnahmen 12,4%.¹³¹⁵⁾ Zusätzlich war ein Überschuss von 4,6% aus dem Vorjahr zu berücksichtigen.

1.2 Zoll als Abgabe

1.2.1 Zoll als Einfuhrabgabe iSd Art 56 Abs 2 lit c UZK

Weder der AEUV noch der UZK noch Art 2 Abs 1 lit a EMB 2014 definieren den Begriff des „Zolls“.¹³¹⁶⁾ Nach hA¹³¹⁷⁾ ist ein Zoll eine Abgabe, die wegen des Grenzübertritts der Ware nach einem in einem Zolltarif festgelegten Satz erhoben und als Zoll bezeichnet wird. Zölle können dabei unterschiedliche Ziele verfolgen.¹³¹⁸⁾ Nach Art 5 Z 20 UZK sind „Einfuhrabgaben“ die für die Einfuhr von Waren zu entrichtenden Abgaben. Zu den Einfuhrabgaben zählen nach Art 56 Abs 2 lit c UZK die vertraglichen und autonomen Zölle auf die von der Kombinierten Nomenklatur erfassten Waren.

Zu den für die Einfuhr von Waren zu entrichtenden Abgaben zählen die Mitgliedstaaten regelmäßig auch die EUSt. Die zollrechtliche Terminologie kann sich dabei unterscheiden. Während § 1 Abs 1 Satz 3 dZollVG die EUSt als Einfuhrabgabe bezeichnet, zählt § 2 Abs 1 ZollR-DG die EUSt zu den sonstigen Eingangsabgaben.¹³¹⁹⁾ Soweit sich zollrechtliche Regelungen auf Einfuhrabgaben oder sonstige Eingangsabgaben beziehen, können diese für die Bestimmung der umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen herangezogen werden. Ob diese heranzuziehen sind, ergibt sich jedoch nicht durch das Zollrecht, sondern durch das Umsatzsteuerrecht. Die zollrechtliche und umsatzsteuerliche Würdigung sind dabei

¹³¹⁵⁾ EU-Kommission, Finanzbericht 2017 (2018) 33.

¹³¹⁶⁾ Vgl. Kotzur in Geiger/Khan/Kotzur (Hrsg), EUV AEUV⁶ (2017) AEUV Art 30 Rn 2; Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg), AO FGO²³⁷ § 3 Rn 455 (Stand: März 2016).

¹³¹⁷⁾ Vgl. Seiler in Maunz/Düring (Hrsg), GG-Kommentar⁸⁴ (2018) Art 105 Rn 136; Waldhoff in Calliess/Ruffert (Hrsg), EUV/AEUV⁵ (2016) AEUV Art 28 Rn 1; Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg), AO FGO²³⁷ § 3 Rn 455 (Stand: März 2016); die Frage nach der Rechtsnatur des Zolls wurde bereits auf der 11. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft aufgeworfen, resümierend abgebildet bei Kruse, DStJG 11 (1988) 324; für Dänzer-Vanotti waren die Zölle des Gemeinsamen Zolltarifs mangels Einnahmenerzielungsabsicht keine Steuern. Durch Art 17 und 22 EWG-Vertrag seien die klassischen Finanzzölle abgeschafft worden, nicht zuletzt deshalb, weil sie erhebliche Schwierigkeiten bei der Aufstellung des Gemeinsamen Zolltarifs verursacht hätten. Dies bezweifelte Ruppe. Einen vermittelnden Ansatz vertrat Lux, demzufolge Zölle einem Schutzzollgedanken folgen, aber die Einnahmenerzielungsabsicht Nebenzweck des Zolls sei.

¹³¹⁸⁾ Vgl. Witte/Wolfgang, Lehrbuch des Zollrechts der EU⁸ (2016) Rn 1 ff.

¹³¹⁹⁾ Vgl. auch UStR 2000 Rz 105.

nicht zwingend kongruent. Deutlich wird dies insbesondere beim Verhältnis zwischen Einfuhrzollschuldentstehung und EUSt-Schuldentstehung.

1.2.2 Zoll aus verfassungsrechtlicher Sicht

Nach Art 4 Abs 1 B-VG bildet das Bundesgebiet ein einheitliches Währungs-, Wirtschafts- und Zollgebiet. Nach Art 4 Abs 2 B-VG dürfen innerhalb des Bundes weder Zwischenzolllinien noch sonstige Verkehrsbeschränkungen errichtet werden.

Verfassungsrechtlich stehen sich für die Einordnung von Zöllen die Kompetenzvorschriften des Art 10 Abs 1 Z 2 B-VG und des Art 10 Abs 1 Z 4 B-VG gegenüber. Nach Art 10 Abs 1 Z 2 B-VG ist die Gesetzgebung und die Vollziehung in Angelegenheiten des Zollwesens Bundessache. Die ausschließliche Bundeszuständigkeit verbietet sämtliche durch die Länder oder Gemeinden erhobenen Zölle. Auch Landes- oder Gemeindeabgaben, die nicht als Zölle bezeichnet sind, aber in die ausschließliche Bundeszuständigkeit für das Zollwesen eingreifen, würden gegen Art 10 Abs 1 Z 2 B-VG verstößen. Die Bundeskompetenz des Art 10 Abs 1 Z 2 B-VG ist seit dem EU-Beitritt Österreichs europarechtlich überlagert, weil Zölle in die ausschließliche Unionszuständigkeit fallen und nur noch an den Außengrenzen des europäischen Binnenmarkts erhoben werden.¹³²⁰⁾ Die durch Art 10 Abs 1 Z 2 B-VG verliehene Gesetzgebungskompetenz auf dem Gebiet des Zollwesens wird in der österreichischen Rechtsordnung nur mehr über das ZollR-DG und die ZollR-DV 2004 ausgeübt, die ergänzend zum Unionszollrecht anzuwenden sind.

Ebenfalls Bundessache sind nach Art 10 Abs 1 Z 4 B-VG die Bundesfinanzen, insbesondere öffentliche Abgaben, die ausschließlich oder teilweise für den Bund einzuheben sind. Dass das Zollwesen unter die eigenständige Kompetenzvorschrift des Art 10 Abs 1 Z 2 B-VG fällt, widerspricht der Einstufung von Zöllen als öffentliche Abgaben iSd Art 10 Abs 1 Z 4 B-VG nicht.¹³²¹⁾ Nach Art 13 Abs 1 B-VG werden die Zuständigkeiten des Bundes und der Länder auf dem Gebiet des Abgabenwesens durch ein eigenes Bundesverfassungsgesetz („Finanz-Verfassungsgesetz“) geregelt. Dass sich die BAO auf öffentliche Abgaben, die aufgrund unmittelbar wirksamer Rechtsvorschriften der EU erhoben werden, erstreckt, und damit den Zoll als Abgabe einstuft¹³²²⁾, ist finanzverfassungsrechtlich nicht bindend.¹³²³⁾ Ob der Zoll eine öffentliche Abgabe iSd § 5 F-VG ist, erschließt sich weder aus dem F-VG noch aus sonstigen bundes-

¹³²⁰⁾ Vgl für die deutsche Rechtslage *Seiler* in Maunz/Düring (Hrsg), GG-Kommentar⁸⁴ (2018) Art 105 Rn 138; *Lang* in Tipke/Lang (Hrsg), Steuerrecht²⁰ (2010) § 8 Rn 109.

¹³²¹⁾ *Ruppe* in Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg (Hrsg), Bundesverfassungsrecht § 5 F-VG Rn 8 (Fn 19).

¹³²²⁾ Vgl *Ritz*, BAO⁶ (2017) § 1 Rn 3. Die BAO-Vorschriften sind nur insoweit anzuwenden, als in den zollrechtlichen Vorschriften (UZK, UZK-IA; UZK-DA, ZollR-DG) nicht anderes bestimmt ist.

¹³²³⁾ Vgl *Raschauer* in FS Stoll (1990) 213 (214).

III. Zollrechtliche Vorformung des Einfuhrumsatzes

verfassungsrechtlichen Bestimmungen.¹³²⁴⁾ „Öffentliche Abgaben“ iSd § 5 F-VG sind nach hA¹³²⁵⁾ einmalige oder wiederkehrende Geldleistungen, die kraft öffentlichen Rechts zwecks Erzielung von Einnahmen der Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden) zur Besteitung des Aufwandes im öffentlichen Interesse allen auferlegt werden, die die objektiven Tatbestände genereller Normen erfüllen. § 8 Z 3 FAG 2017¹³²⁶⁾ stuft die Ein- und Ausfuhrzölle samt den zollgesetzlich vorgesehenen Ersatzforderungen und den im Zollverfahren auflaufenden Kosten als ausschließliche Bundesabgaben ein.

Der VfGH hatte sich in seiner Rspr bereits mit den Wesensmerkmalen von Zöllen auseinanderzusetzen. Der VfGH erkannte in den zugrundeliegenden Sachverhalten nicht über unionsrechtlich geregelte Zölle, sondern über nationale Abschöpfungsbeträge und Ausgleichsabgaben (Frischfleisch-Abgabe Wien¹³²⁷⁾, Stärkegesetz 1967¹³²⁸⁾, Ausgleichsabgabegesetz 1967¹³²⁹⁾). Nach der Rspr des VfGH¹³³⁰⁾ sind Zölle Abgaben und fallen solcherart unter das F-VG. Nach Ansicht des VfGH verstanden sowohl der Verfassungsgesetzgeber des Jahres 1920 als auch der Verfassungsgesetzgeber des Jahres 1948 (in Anbetracht des damals geltenden ZollG 1920¹³³¹⁾) jede Abgabe auf den grenzüberschreitenden Warenverkehr als Zoll.¹³³²⁾ Die Besonderheit der Frischfleisch-Abgabe, der Stärkeabgabe und der Ausgleichsabgabe liege darin, dass sie aufgrund von grenzüberschreitenden Warenbewegungen erhoben werden und keinen Entgeltcharakter haben.¹³³³⁾ Im Unterschied zur EUSt würden diese Abgaben nicht den Ausgleich einer innerstaatlichen Abgabenbelastung bezeichnen.¹³³⁴⁾ Die Frischfleisch-Abgabe, die Stärkeabgabe und die Ausgleichsabgabe seien als Abgaben zollgleicher Wirkung zu qualifizieren, die wie die herkömmlichen Zölle dem Schutz der heimischen Wirtschaft dienen.¹³³⁵⁾ Dass der Gesetzgeber mit diesen Abgaben neben fiskalischen Zwecken auch andere Zwecke, zB wirtschaftspolitische Zwecke, verfolge, hindere ihre Einstufung als Abgabe nicht.¹³³⁶⁾ Gerade Zölle würden primär dem Schutz bestimmter inländischer

¹³²⁴⁾ Ruppe in Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg (Hrsg), Bundesverfassungsrecht § 5 F-VG Rn 7.

¹³²⁵⁾ Reeger/Stoll, BAO (1966) § 1 Rn 3; Stoll, BAO-HB (1980) 4; Stoll, BAO I (1994) 10f; Kofler in Kneihs/Lienbacher (Hrsg), Bundesverfassungsrecht § 5 F-VG Rn 4; Öhlinger, Verfassungsrecht⁷ (2007) Tz 258.

¹³²⁶⁾ BGBl I 116/2016.

¹³²⁷⁾ LGBl 8/1950.

¹³²⁸⁾ BGBl 218/1967.

¹³²⁹⁾ BGBl 219/1967.

¹³³⁰⁾ VfGH 7. 10. 1988, B 1419–1440/87, 816–820/88, VfSlg 11864/1988; VfGH 13. 10. 1962, G 6/62, VfSlg 4287/1962.

¹³³¹⁾ StGBl 250/1920; vgl zum ZollG 1920 Kap III.B.2.1.6.

¹³³²⁾ VfGH 7. 10. 1988, B 1419–1440/87, 816–820/88, VfSlg 11864/1988.

¹³³³⁾ VfGH 7. 10. 1988, B 1419–1440/87, 816–820/88, VfSlg 11864/1988.

¹³³⁴⁾ VfGH 7. 10. 1988, B 1419–1440/87, 816–820/88, VfSlg 11864/1988.

¹³³⁵⁾ VfGH 7. 10. 1988, B 1419–1440/87, 816–820/88, VfSlg 11864/1988.

¹³³⁶⁾ VfGH 7. 10. 1988, B 1419–1440/87, 816–820/88, VfSlg 11864/1988.

Wirtschaftszweige dienen, demgegenüber trete der fiskalische Zweck in den Hintergrund.¹³³⁷⁾

1.2.3 Zoll als Schutzinstrument

Wie bereits die Rspr des VfGH angedeutet hat¹³³⁸⁾), werden mit Zöllen vorrangig wirtschaftspolitische Zwecke verfolgt, ohne dass die Zölle dadurch ihre Abgabenfunktion verlieren. Die Schutzfunktion eines Zolls besteht darin, dass dieser die in die Union verbrachten Nichtunionswaren verteuert und damit die Produktion und den Absatz gleichartiger einheimischer Waren fördert. Die Erscheinungsformen von Schutzzöllen sind vielfältig. Zum Kreis der Schutzzölle rechnen beispielsweise Erziehungszölle, die bis zur Wettbewerbsfähigkeit eines einheimischen Wirtschaftszweiges vorübergehend erhoben werden¹³³⁹⁾, oder Retorsionszölle (Vergeltungszölle), die erhoben werden, um die Erhebung von Zöllen eines anderen Landes auf eigene Exporte zu vergelten.¹³⁴⁰⁾

Eine besondere Form der Schutzzölle sind die Antidumping- und Ausgleichszölle.¹³⁴¹⁾ Antidumpingzölle sollen ausgleichen, dass eine ausländische Ware zu Unterherstellungskosten (Dumping) auf dem europäischen Markt angeboten wird. Die Erhebung von Antidumpingzöllen erfolgt vor dem Hintergrund des Art VI GATT. Unionsrechtliche Grundlage für die Einführung von Antidumping- und Ausgleichszöllen sind die VO (EU) 2016/1036 (im Folgenden: AntidumpingVO¹³⁴²⁾) und die VO (EU) 2016/1037 (im Folgenden: AntisubventionsVO¹³⁴³⁾). Die einzelnen Maßnahmen gegenüber bestimmten Waren und Warengruppen sind in individuellen VO festgelegt, die die entsprechenden Einzelheiten, Bedingungen und die anzuwendenden Zollsätze bestimmen.¹³⁴⁴⁾ Antidumping- und Ausgleichszölle rechnen nach Art 56 Abs 1 iVm Abs 2 lit h UZK (ex Art 20 Abs 1 ivm Abs 3 lit g ZK) zu den gesetzlich

1337) VfGH 7. 10. 1988, B 1419–1440/87, 816–820/88, VfSlg 11864/1988.

1338) VfGH 7. 10. 1988, B 1419–1440/87, 816–820/88, VfSlg 11864/1988.

1339) Zu den Gefahren von Erziehungszöllen vgl. *Eibner*, Anwendungsorientierte Außenwirtschaft (2006) 116 ff. *Eibner* nennt als Beispiel für einen fehlgeschlagenen Erziehungszoll ein brasilianisches Gesetz zur Verhinderung von Einfuhren von ausländischen Computern. Brasilien wollte damit den Aufbau einer eigenständigen brasilianischen Computerindustrie vorantreiben. Eine spezielle „Computer-Polizei“ durchsuchte Unternehmen und Schulen nach illegal eingeführten ausländischen PCs.

1340) *Eibner*, Anwendungsorientierte Außenwirtschaft (2006) 121.

1341) Vgl. *Wernsmann* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg), AO FGO²³⁷ § 3 Rn 457 (Stand: März 2016).

1342) VO (EU) 2016/1036 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 8. Juni 2016 über den Schutz gegen gedumpte Einfuhren aus nicht zur Europäischen Union gehörenden Ländern, ABl 2016 L 176/21.

1343) VO (EU) 2016/1037 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 8. Juni 2016 über den Schutz gegen subventionierte Einfuhren aus nicht zur Europäischen Union gehörenden Ländern, ABl 2016 L 176/55.

1344) Art 14 Abs 1 AntidumpingVO, Art 24 Abs 1 AntisubventionsVO.

geschuldeten Abgaben bei der Einfuhr. Diese Zölle werden nach Art 14 Abs 1 UA 1 AntidumpingVO auch unabhängig von den Zöllen, Steuern und anderen normalerweise bei der Einfuhr geforderten Abgaben erhoben.

Die Schutzfunktion des Zolls umfasst nicht nur die Möglichkeit, bestimmte Länder durch Festlegung von Erziehungs-, Retorsions-, Antidumping- oder Ausgleichszöllen ungünstiger zu behandeln. Bestimmte Länder können durch Festlegung von Präferenzzöllen auch günstiger behandelt werden.

Die Schutzfunktion des Zolls kommt nicht nur in unterschiedlichen Zöllen zum Ausdruck, sondern zeigt sich auch bei Zollverstößen im Rahmen der besonderen Zollverfahren.¹³⁴⁵⁾ Durch die besonderen Zollverfahren können Nichtunionswaren in das Zollgebiet der Union verbracht werden, ohne dass Einfuhrabgaben erhoben werden. Andererseits sind umfangreiche Verfahrensvorschriften einzuhalten, deren Verletzung zur Vorschreibung von Einfuhrabgaben führt, selbst wenn eine solche Vorschreibung aus wirtschaftlicher Sicht mitunter nicht gerechtfertigt erscheint. Dies wirft die Frage auf, ob die Vorschreibung der Einfuhrabgaben in solchen Fällen eine Strafe darstellen kann. Der potentielle strafrechtliche Charakter einer Einfuhrabgabenvorschreibung wird in weiterer Folge näher vertieft.

1.3 Zoll als Strafe iSd Art 6 EMRK?

1.3.1 Kriterien für das Vorliegen einer Strafe iSd Art 6 EMRK

Nach Art 6 Abs 1 EMRK hat jede Person ein Recht darauf, dass über Streitigkeiten in bezug auf ihre zivilrechtlichen Ansprüche und Verpflichtungen oder über eine gegen sie erhobene strafrechtliche Anklage von einem unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht in einem fairen Verfahren, öffentlich und innerhalb angemessener Frist verhandelt wird. Ob eine Strafe iSd Art 6 EMRK vorliegt, beurteilt der EGMR¹³⁴⁶⁾ anhand von drei Kriterien (sog. „Engel-Kriterien“).¹³⁴⁷⁾ Für das Vorliegen einer Strafe reicht es aus, dass eines der drei Kriterien erfüllt ist.¹³⁴⁸⁾ Erstens ist zu prüfen, ob die betreffende Vorschrift in einem nationalen Strafgesetz verankert ist.¹³⁴⁹⁾ Ist die betreffende Vorschrift nicht in einem Strafgesetz, sondern in einem anderen nationalen Gesetz (zB einem Steuergesetz) verankert, ist zweitens die „wahre Natur“ der Vorschrift zu überprüfen.¹³⁵⁰⁾ Besteht die „wahre Natur“ der Vor-

¹³⁴⁵⁾ Vgl zu den besonderen Zollverfahren Kap III.C.5.2.

¹³⁴⁶⁾ Vgl EGMR 8. 6. 1976, A/22, *Engel ua/NL*, Rn 82; EGMR 24. 2. 1994, A/284, *Bendenoun/F*; EGMR 12. 7. 2001, *Ferrazzini/I*; EGMR 23. 7. 2002, 34619/97, *Janosevic*.

¹³⁴⁷⁾ *Grabenwarter/Pabel*, EMRK⁶ (2016), § 24 Rn 19; *Meyer-Ladewig/Harrendorf/König* in *Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer* (Hrsg), EMRK⁴ (2017) Art 6 Rn 24.

¹³⁴⁸⁾ EGMR 23. 7. 2002, 34619/97, *Janosevic*, Rn 67; *Grabenwarter/Pabel*, EMRK⁶ (2016) § 24 Rn 19.

¹³⁴⁹⁾ EGMR 23. 7. 2002, 34619/97, *Janosevic*, Rn 66; *Grabenwarter/Pabel*, EMRK⁶ (2016) § 24 Rn 20.

¹³⁵⁰⁾ *Grabenwarter/Pabel*, EMRK⁶ (2016) § 24 Rn 21.

schrift darin, eine Zu widerhandlung nicht nur zu vermeiden (Präventivfunktion), sondern auch zu ver gelten (repressives Element), ist die strafrechtliche „Natur“ dieser Vorschrift zu bejahen.¹³⁵¹⁾ Deutet die „Natur“ der Vorschrift nicht auf eine versteckte strafrechtliche Anklage hin, sind drittens die Schwere der Sanktion und ihr Zweck zu betrachten.¹³⁵²⁾ Selbst wenn eine Vorschrift präventiv ausgestaltet ist, kann die Schwere der Sanktion zur Anwendung der Verfahrensgarantien des Art 6 EMRK führen.

1.3.2 Beschwerdebefugnis

Nach Art 34 EMRK kann jede natürliche Person, nichtstaatliche Organisation oder Personengruppe eine Individualbeschwerde an den EGMR richten.¹³⁵³⁾ Öffentlich-rechtliche Körperschaften, die im Bereich der Selbstverwaltung hinreichende Distanz zur Staatsgewalt haben, können ebenfalls eine Individualbeschwerde einbringen.¹³⁵⁴⁾ Staatliche Organisationen sowie juristische Personen des privaten Rechts, die zu 100% von staatlichen Anteilseignern beherrscht sind, können keine Individualbeschwerde einbringen.¹³⁵⁵⁾ Die aus Art 6 EMRK abgeleiteten Verfahrensgarantien (Zugang zu einem unabhängigen Gericht, Unschuldsvermutung, faires Verfahren) gelten somit grundsätzlich für natürliche und juristische Personen gleichermaßen.¹³⁵⁶⁾

1.3.3 Verfahrensbezogene Schranken

1.3.3.1 Zugang zu einem unabhängigen und unparteiischen Gericht

Das Recht auf ein faires Verfahren umfasst das Recht auf Zugang zu einem unabhängigen Tribunal.¹³⁵⁷⁾ Dieses Recht wird nicht dadurch verletzt, dass die Mitgliedstaaten die Verhängung von steuerlichen Sanktionen (zB Steuerzuschlägen) auf die Finanzbehörden übertragen.¹³⁵⁸⁾ Ein unabhängiges Tribunal ist ua durch Weisungsungebundenheit, die Unversetzbartheit einzelner Mitglieder und ein eigenes Organisationsrecht gekennzeichnet.¹³⁵⁹⁾ Auch muss das Tribunal Rechts- und Tatsachenfragen nachprüfen können.¹³⁶⁰⁾

¹³⁵¹⁾ Grabenwarter/Pabel, EMRK⁶ (2016) § 24 Rn 21.

¹³⁵²⁾ Grabenwarter/Pabel, EMRK⁶ (2016) § 24 Rn 22ff; Meyer-Ladewig/Harrendorf/König in Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer (Hrsg), EMRK⁴ (2017) Art 6 Rn 27ff.

¹³⁵³⁾ Grabenwarter/Pabel, EMRK⁶ (2016) § 13 Rn 6 u 11; Meyer-Ladewig/Harrendorf/König in Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer (Hrsg), EMRK⁴ (2017) Art 34 Rn 6 und Rn 13.

¹³⁵⁴⁾ Grabenwarter/Pabel, EMRK⁶ (2016) § 13 Rn 13.

¹³⁵⁵⁾ Grabenwarter/Pabel, EMRK⁶ (2016) § 13 Rn 13.

¹³⁵⁶⁾ Seer/Krumb, StuW 2006, 346 (356).

¹³⁵⁷⁾ EGMR 23. 7. 2002, 34619/97, Janosevic, Rn 80.

¹³⁵⁸⁾ EGMR 23. 7. 2002, 34619/97, Janosevic, Rn 81.

¹³⁵⁹⁾ Vgl im Detail Anzenberger, Finanzstrafrecht und MRK (1989) 104ff.

¹³⁶⁰⁾ EGMR 23. 7. 2002, 34619/97, Janosevic, Rn 81f.

III. Zollrechtliche Vorformung des Einfuhrumsatzes

1.3.3.2 Unschuldsvermutung

Bis zum gesetzlichen Nachweis seiner Schuld wird nach Art 6 Abs 2 EMRK vermutet, dass der wegen einer strafbaren Handlung Angeklagte unschuldig ist. Der Schuld nachweis muss den Anforderungen des nationalen Rechts entsprechen.¹³⁶¹⁾ Die Unschuldsvermutung richtet sich zunächst an die Mitglieder des Gerichts, indem sie die Verteilung der Beweislast bestimmt.¹³⁶²⁾ Aus dem Prinzip der Unschuldsvermutung folgt, dass die Beweislast grundsätzlich bei der Anklage liegt und Zweifel stets dem Angeklagten zugutekommen.¹³⁶³⁾

1.3.3.3 Doppelbestrafungsverbot

Nach Art 4 Abs 1 7. ZP-EMRK darf niemand wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits nach dem Gesetz oder dem Strafverfahrensrecht eines Staates rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen wurde, in einem Strafverfahren desselben Staates erneut vor Gericht gestellt oder bestraft werden. Art 4 Abs 1 7. ZP-EMRK verbietet, dass zwei Verfahren wegen derselben strafbaren Handlung geführt werden, die jeweils in eine rechtskräftige Entscheidung münden, seien es strafrechtliche Sanktionen oder Freisprüche.¹³⁶⁴⁾ Ein Verstoß liegt jedenfalls dann vor, wenn jemand wegen derselben tatsächlichen Handlung aufgrund derselben Vorschrift oder aufgrund unterschiedlicher, materiell jedoch mindestens teilweise identischer Vorschriften bestraft wird.¹³⁶⁵⁾ Ob eine dementsprechende „Identität“ vorliegt, ist einzelfallbezogen zu beantworten. Beispielsweise verneinte der EGMR die Identität der wesentlichen Gesichtspunkte bei der Bestrafung wegen einer unvollständigen Steuererklärung einerseits und bei Verstößen gegen die Buchhaltungsvorschriften andererseits.¹³⁶⁶⁾ In Fällen der Scheinkonkurrenz bei eintätigem Zusammentreffen dürfte hingegen die Anwendbarkeit des Art 4 7. ZP EMRK unstrittig sein.¹³⁶⁷⁾

1.3.4 (Nicht)Anwendungsfälle aus der Rechtsprechung

1.3.4.1 Zoll als zivilrechtlicher Anspruch?

Ein vom EGMR entschiedener Fall betraf die Einfuhr von Zucker aus Aruba in die Union. Der Beschluss 97/803/EG¹³⁶⁸⁾ sah mengenmäßige Einfuhrbe-

¹³⁶¹⁾ *Grabenwarter/Pabel*, EMRK⁶ (2016) § 24 Rn 140.

¹³⁶²⁾ *Grabenwarter/Pabel*, EMRK⁶ (2016) § 24 Rn 141.

¹³⁶³⁾ *Grabenwarter/Pabel*, EMRK⁶ (2016) § 24 Rn 141.

¹³⁶⁴⁾ *Grabenwarter/Pabel*, EMRK⁶ (2016) § 24 Rn 165.

¹³⁶⁵⁾ *Grabenwarter/Pabel*, EMRK⁶ (2016) § 24 Rn 166.

¹³⁶⁶⁾ EGMR 8. 4. 2003, 41.265/98, *Mishel Manasson/Schweden*.

¹³⁶⁷⁾ VfGH 5. 12. 1996, G 9/96, VfSlg 14696/1996; VfGH 19. 6. 1998, G275/96,

VfSlg 15 199/1998.

¹³⁶⁸⁾ Beschluss des Rates v 24. 11. 1997 zur Halbzeitänderung des Beschlusses 91/482/EWG über die Assoziation der überseeischen Länder und Gebiete mit der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (97/803/EG), ABl 1997 L 329/50.

schränkungen vor, die zur Erhebung von Einfuhrzöllen führten. Das beschwerdeführende Unternehmen klagte vor dem zuständigen niederländischen Gericht gegen die nationalen Rechtsakte, die den Beschluss 97/803/EG umsetzten. In einem Vorabentscheidungsverfahren bestätigte der EuGH die Rechtmäßigkeit des Beschlusses 97/803/EG.¹³⁶⁹⁾ Daraufhin rügte das Unternehmen vor dem EGMR einen Verstoß gegen Art 6 Abs 1 EMRK, weil es entgegen seinem Antrag nicht auf die Vorträge des Generalanwalts erwidern durfte.

Art 6 Abs 1 EMRK ist nach Ansicht des EGMR nicht alleine deshalb anwendbar, weil eine finanzielle Streitigkeit vorliegt.¹³⁷⁰⁾ Die Ansprüche und Verpflichtungen einer Person sind nicht notwendigerweise zivilrechtlicher Natur. Zölle seien ein Teilgebiet des Steuerwesens und Steuerangelegenheiten seien ein Kernbereich staatlicher Hoheitsverwaltung, in dem der öffentlich-rechtliche Aspekt der Beziehung zwischen dem Steuerzahler und der Gemeinschaft vorherrschend bleibe.¹³⁷¹⁾ Der EGMR qualifizierte Streitigkeiten über Zölle als steuerrechtliche Streitigkeiten.¹³⁷²⁾ Bei diesen handle es sich trotz ihrer finanziellen Auswirkungen auf den Steuerzahler nicht um zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen iSd Art 6 Abs 1 EMRK.¹³⁷³⁾ Da im Verfahren vor dem nationalen Gericht nur strittig war, ob die Gesellschaft Zucker zollfrei in die EU einführen durfte, habe dieses Verfahren keine zivilrechtliche Komponente iSd Art 6 Abs 1 EMRK.¹³⁷⁴⁾ Eine strafrechtliche Bedeutung bestehe ebenfalls nicht, weshalb Art 6 Abs 1 EMRK nicht anwendbar sei. Die Beschwerde wurde somit vom EGMR iSv Art 35 Abs 3 EMRK als unvereinbar mit der EMRK beurteilt und wurde gem Art 35 Abs 4 EMRK einstimmig als unzulässig zurückgewiesen.¹³⁷⁵⁾

1.3.4.2 Zoll aufgrund von Pflichtverstößen

1.3.4.2.1 Verspätete Vorlage einer Abrechnung über die aktive Veredelung

Die Rs *Döhler*¹³⁷⁶⁾ betraf die Verbringung von Nichtunionswaren in die aktive Veredelung. Sachverhaltsmäßig legte das beschwerdeführende Unternehmen die nach Art 521 Abs 1 ZK-DVO erforderliche Abrechnung nicht fristgerecht vor. Die Abrechnung wurde erst ca 2 Monate nach Ablauf der Frist vorgelegt.¹³⁷⁷⁾ Der Einfuhrabgabebetrag war laut der von der Bf verspätet vorgelegten Abrechnung um ca EUR Mio 1,2 niedriger als der vom Zollamt gem

1369) EuGH 8. 2. 2000, Rs C-17/98, *Emesa Sugar*, Rn 67.

1370) EGMR 13. 1. 2005, 62023/00, *Emesa Sugar*.

1371) EGMR 13. 1. 2005, 62023/00, *Emesa Sugar*.

1372) EGMR 13. 1. 2005, 62023/00, *Emesa Sugar*.

1373) EGMR 13. 1. 2005, 62023/00, *Emesa Sugar*.

1374) EGMR 13. 1. 2005, 62023/00, *Emesa Sugar*.

1375) EGMR 13. 1. 2005, 62023/00, *Emesa Sugar*.

1376) EuGH 6. 9. 2012, Rs C-262/10, *Döhler*.

1377) SA v GA *Jääskinen* v 8. 3. 2012, Rs C-262/10, *Döhler*, Rn 22.