



## MÖLLENHOFF RECHTSANWÄLTE

Steuern | Zoll | Exportkontrolle

# Infoletter Januar 2020



Sehr geehrte Damen und Herren,

"Today will be an emotional and difficult day for many of us.", so Präsidentin von der Leyen in einem Schreiben an alle EU-Kommissionsmitarbeiter zum heutigen Brexit Day.

Nachdem das **EU-Parlament** dem Austrittsabkommen zugestimmt hat, hat gestern auch der **Europäische Rat** den Beschluss über den **Abschluss des Austrittsabkommens** angenommen. Damit verlässt das Vereinigte Königreich (VK) mit Ablauf des heutigen Tages die Europäische Union. In der Übergangsphase bis zum 31.12.2020 sollen die künftigen

### Möllenhoff Rechtsanwälte

Inhaber: Dr. Ulrich Möllenhoff  
Rechtsanwaltskanzlei  
Königsstraße 46  
48143 Münster

Tel.: +49 251 - 85713-0

Fax: +49 251 - 85713-10

E-Mail: [info@ra-moellenhoff.de](mailto:info@ra-moellenhoff.de)

### Jahrbuch Außenwirtschaft + Zoll 2020

**Soeben erschienen**, 390 Seiten,  
online bestellbar bei: [Reguvis](#)  
[Fachmedien GmbH](#)

Beziehungen zwischen der EU und dem Vereinigten Königreich im Rahmen eines Freihandelsabkommens ausgehandelt werden. In dieser Zeit wird das Vereinigte Königreich so behandelt, als sei es weiterhin Teil des EU-Binnenmarktes und der Zollunion. Diese Lösung hat viele Unternehmen in der Sicherheit gewogen, dass in zollrechtlicher Hinsicht zunächst „alles beim Alten bleibe“. Wir haben seit dem tragischen Votum der Briten für den Brexit in verschiedenen Veröffentlichungen darauf hingewiesen, dass dies zwar für die allgemeinen Zollförmlichkeiten so sein mag, im Hinblick auf die Anerkennung von aus dem VK gelieferten Waren als EU-Ursprungswaren jedoch nicht gilt. Wenige Stunden vor dem Austritt gibt es noch keine für die Unternehmen verbindliche Aussage der EU-Kommission zu diesem Thema. Wir erläutern dies in unserem ersten Beitrag.

Aus unseren Veranstaltungen zu den **Änderungen im Zoll- und Außenwirtschaftsrecht**, die wir aktuell durchführen, wissen wir, dass die "neue" Regelung des **zollrechtlichen Ausführers** in der Praxis alles andere als klar ist. Wir haben viel mit den Teilnehmern diskutiert und möchten deshalb an dieser Stelle das Thema noch einmal aufgreifen, weil es für viele Unternehmen eine große Bedeutung hat.

Für viele **private Steuerzahler** hat die vor kurzem veröffentlichte Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur **steuerlichen Absetzbarkeit der**



**Kosten einer Erstausbildung** eine große Bedeutung. Auch hierüber möchten wir berichten.

"Always united" war die Aufschrift auf den Schals im Europaparlament. Dem wollen wir uns anschließen. Wir werden weiterhin bemüht sein, Sie auch zukünftig hervorragend in Fragen des Rechts im Vereinigten Königreich zu beraten und freuen uns, dass unsere befreundeten britischen Kollegen, die dies in der Vergangenheit mit uns zusammen getan haben, für Sie auch in Zukunft zur Verfügung stehen.

Ihre Möllenhoff Rechtsanwälte

#### Themen

I. BREXIT - und jetzt?

II. Zoll: Praktische Probleme des Ausführerbegriffs

III. Steuern: Steuerliche Behandlung von Erstausbildungskosten (BVerfG, 19.11.2019 - 2 BvL 22/14)

### I. BREXIT - und jetzt?

"Es bleibt doch erstmal alles beim Alten!", so hören wir oft in Gesprächen über die zollrechtlichen Folgen des Brexit. Nachdem das britische Parlament dem Austrittsabkommen zugestimmt hatte, wähten sich viele Wirtschaftsbeteiligte diesbezüglich in Sicherheit. Mit dem sog. **Übergangsabkommen**", das am 12.11.2019 im [EU-Abl. C 384/1](#) veröffentlicht wurde, werden die wesentlichen Beziehungen zwischen der EU und dem VK in der Zeit ab dem 01.02.2020 bis zum 31.12.2020 geregelt. Art. 127 Abs. 1 Satz 1 des Abkommens legt fest, dass während dieses Übergangszeitraums in und für das VK das **Unionsrecht gilt**, soweit nichts anderes bestimmt ist. Dieses entfaltet für das VK die gleichen Rechtswirkungen wie innerhalb der Union und ihrer Mitgliedstaaten (Abs. 3). Damit gelten der Unionszollkodex in Form der europäischen Verordnung (EU) Nr. 952/2013 und die ergänzenden europäischen Verordnungen (DVO (EU) 2015/2447 - UZK-DVO und

DeIVO (EU) 2015/2446 - UZK-DeIVO) auch im VK.

Eine vergleichbare Regelung findet sich im Abkommen jedoch **nicht für die Freihandelsabkommen**, die die Europäische Union mit verschiedenen Drittstaaten abgeschlossen hat und die den präferenzbegünstigten Handel von EU-Ursprungswaren mit den jeweiligen Partnerländern regeln. Es handelt es sich hierbei um **völkerrechtliche Verträge**, die die EU mit den Abkommenspartnern für alle Mitgliedstaaten abgeschlossen hat. Da das VK mit dem Austritt aus der EU jedoch **kein Mitgliedstaat der EU mehr ist**, gelten diese Abkommen für das VK nicht mehr.

In einer [Meldung vom 29.01.2020](#) hat die Zollverwaltung nun darauf hingewiesen, dass nach der **rechtlichen Auffassung der EU-Kommission** das VK während des Übergangszeitraums auch für die Zwecke internationaler Übereinkünfte weiterhin **wie ein Mitgliedstaat der EU behandelt werde**. Dies gelte insbesondere auch in Bezug auf die Anwendung von Präferenzabkommen mit den darin enthaltenen ursprungsrechtlichen Bestimmungen sowie für einseitige Präferenzmaßnahmen der EU.

Laut dieser Mitteilung beabsichtigt die EU-Kommission, die Partnerländer mit Unterzeichnung des Austrittsabkommens über diese Rechtsauffassung zu informieren. **Unklar ist jedoch noch immer, ob die Partnerländer diese Auffassung teilen**. Es ist daher noch immer möglich, dass ausgestellte/ausgefertigte Ursprungsnachweise für Erzeugnisse mit Vormaterialien mit "Ursprung" im Vereinigten Königreich in manchen Partnerländern nicht als konform angesehen werden könnten und für die Inanspruchnahme einer Präferenzbehandlung in diesen Ländern nicht anerkannt werden.

Sollte die Rechtsauffassung der EU-Kommission in den Partnerländern anerkannt werden, gilt nach der Mitteilung der Zollverwaltung Folgendes:

- Ursprungserzeugnisse der Europäischen Union, die Vormaterialien mit "Ursprung" im VK enthalten bzw. ursprungsbe gründend im VK hergestellt wurden/werden, gelten weiterhin als Ursprungserzeugnisse der Europäischen Union.
- Vor dem 31. Januar 2020 ausgefertigte Lieferantenerklärungen für derartige Ursprungserzeugnisse behalten weiterhin ihre Gültigkeit, eine Ausfertigung ab dem 1. Februar 2020 ist weiterhin zulässig, auch im VK.
- Dementsprechend dürfen auf Basis solcher Lieferantenerklärungen innerhalb des Übergangszeitraums Präferenznachweise durch Zollstellen ausgestellt bzw. im Rahmen der Selbstzertifizierung durch den Ausführer ausgefertigt werden.

Gleiches soll für Freiverkehrspräferenzen gelten. Die Zollverwaltung weist ferner darauf hin, dass Bewilligungen/Registrierungen im Bereich Warenumsprung und Präferenzen (z.B. Ermächtigte Ausführer) während des Übergangszeitraums ebenfalls ihre Gültigkeit behalten und unter Berücksichtigung des damit gegebenenfalls verbundenen unternehmerischen Risikos weiterhin genutzt werden können.

Wir schließen unsere Artikel sehr gerne mit einer nützlichen Empfehlung für Sie ab, müssen uns jedoch eingestehen, dass wir das an dieser Stelle nicht können. Ob alle Partnerländer der Rechtsauffassung der EU-Kommission zustimmen werden, bedeutet, einen Blick in die Glaskugel zu werfen. Möglich ist, dass die Partnerländer in Anbetracht der Kurzfristigkeit zustimmen werden, um die Fortsetzung des präferenzbegünstigten Handels mit dem VK und der EU-27 sicherzustellen. Gleichwohl ist auch möglich, dass nur einzelne Staaten so verfahren. Es bleibt ein unternehmerische Risiko, hier eine Entscheidung zu treffen. Zu empfehlen ist in jedem Fall, die Mitteilungen der Zollverwaltung, der Handelskammern und des DIHK sowie der EU-Kommission zu diesem Thema aufmerksam zu verfolgen. Auch wir werden uns bemühen, Sie diesbezüglich weiter auf dem Laufenden zu halten!

[Verfasserin: Rechtsanwältin Almuth Barkam](#)

## II. Praktische Probleme des Ausführerbegriffs

Wie eingangs erwähnt, wirft die Regelung des zollrechtlichen Ausführers, die **seit 31.07.2018** in Kraft ist, noch immer viele Fragen auf. Insbesondere die Fälle, in denen der zollrechtliche Ausführer vom außenwirtschaftsrechtlichen Ausführer abweicht, führen in der praktischen Abwicklung zu Problemen. In rein formaler Hinsicht hat die Zollverwaltung das Problem gelöst, indem sie mit dem ATLAS-Ausfuhr Release 2.4.4 eine neue Unterlagencodierung eingeführt hat, um den Fall des Auseinanderfallens zu kennzeichnen: Die Codierung **3LLK – "Außenwirtschaftsrechtlicher Ausführer ungleich zollrechtlicher Ausführer"** – muss angemeldet werden, wenn der zollrechtliche Ausführer vom außenwirtschaftsrechtlichen Ausführer abweicht. Die Zollverwaltung hat mit der ATLAS-Info 3077/19 vom 30.08.2019 über diese Maßnahme sowie über weitere Details der erforderlichen ATLAS-Eingaben informiert. Laut ATLAS-Info soll es sich bei dieser Codierungsmaßnahme nur um eine „Zwischenlösung“ handeln.

Ein knappes Jahr nach Inkrafttreten der neuen Ausführerregelung für kommerzielle Sendungen in Art. 1 Nr. 19 Buchst. b) UZK-DeIVO hat die Zollverwaltung ergänzend auch ihre Dienstvorschrift „Ausfuhrverfahren und Wiederausfuhr“ (Kennung E-VSF A 06 10) angepasst und dargelegt, wie sie die neuen Regelungen auslegt (veröffentlicht in E-VSF- Nachrichten N 19 2019 vom 02.07.2019). Wir haben in unserem [Infoletter August 2019](#) darüber berichtet. Seither wird die Ausführerdefinition, die zu diesem Zeitpunkt bereits ein knappes Jahr in Kraft war,

auch von Seiten der Zollverwaltung angewandt. Auf der [Internetseite der Zollverwaltung](#) wird durch einzelne Fallbeispiele dargestellt, wie bestimmte Gestaltungen aus Sicht der Zollverwaltung zu bewerten sind. - Soweit, so gut – doch „der Teufel liegt wie immer im Detail“.

Nach Art. 1 Nr. 19 Buchst. b) UZK-DeVO ist Ausfühler im Fall kommerzieller Sendungen:

- i) eine im Zollgebiet der Union ansässige Person, die befugt ist, über das Verbringen der Waren aus dem Zollgebiet zu bestimmen, und dies bestimmt hat;*
- ii) wenn i) keine Anwendung findet, eine im Zollgebiet der Union ansässige Person, die Partei des Vertrags über das Verbringen von Waren aus diesem Zollgebiet ist.*

Minimalvoraussetzung ist danach, dass der **Ausfühler im Zollgebiet ansässig ist**. Im Übrigen ist entscheidend, wer die "Bestimmungsbefugnis" innehat: Diejenige Person, die über das "**ob**" und "**wie**" des **Verbringens bestimmt**, ist nunmehr der Ausfühler. Die am Ausfuhrgeschäft Beteiligten können nunmehr durch vertragliche Gestaltung regeln, wer zollrechtlicher Ausfühler ist. Dies sollte durch entsprechend klare Vereinbarungen auch geschehen. Aus den Erwägungsgründen der Änderungsverordnung (Ziffer 18) ergibt sich, dass den Beteiligten damit eine größere Flexibilität eingeräumt werden sollte. Es ist nicht mehr erforderlich, dass der Ausfühler Vertragspartner des Empfängers im Drittland ist, wie es das Außenwirtschaftsrecht vorsieht, § 2 Abs. 2 AWG bzw. Art. 2 Nr. 3 EG-Dual-Use-VO. Hierdurch kann es zu den oben beschriebenen Abweichungen kommen.

Durch Vertragsklauseln bzw. die Vereinbarung bestimmter Lieferbedingungen kann die Person des zollrechtlichen Ausfühlers beeinflusst werden. Möglich ist nunmehr, dass durch eine Übertragung der Bestimmungsbefugnis über das Verbringen der **Spediteur zum zollrechtlichen Ausfühler wird**. Dies kann insbesondere erforderlich sein, wenn zwei Gebietsfremde einen Vertrag über die Ausfuhr einer Ware schließen oder wenn bei einer "**Ab-Werk-Lieferung**" eines EU-ansässigen Unternehmens an ein Unternehmen im Drittland das drittländische Unternehmen die Ware in der EU abholen muss. Durch eine Änderung der Lieferbedingungen (z.B. FCA) kann im letzteren Fall auch der europäische Lieferant die Befugnis erlangen, über das Verbringen zu bestimmen. Dies hat den Vorteil, dass er selbst den Ausgangsvermerk erhält und nicht darauf achten muss, sich diesen beim Spediteur zu besorgen.

Weichen zoll- und außenwirtschaftsrechtlicher Ausfühler voneinander ab, bestehen einzelne **praktische "Schwierigkeiten"**:

1. Im Fall der **Unterlagencodierung "3LLK"** im Rahmen der

Ausfuhranmeldung ist die **EORI-Nummer des außenwirtschaftsrechtlichen Ausführers anzugeben**. Um Verzögerungen in der Ausfuhrabwicklung zu vermeiden, empfiehlt es sich, die Pflicht zur Mitteilung der EORI-Nummer vertraglich zu vereinbaren und frühzeitig zu überprüfen. Ist die angegebene EORI-Nummer des außenwirtschaftsrechtlichen Ausführers identisch mit der EORI-Nummer des Ausführers in der angemeldeten Ausfuhrgenehmigung, ist weiterhin eine elektronische Abschreibung von Ausfuhrgenehmigungen möglich. Darauf weist die Zollverwaltung in o.g. ATLAS-Info 3077/19 ausdrücklich hin.

2. Der **außenwirtschaftsrechtliche Ausführer** muss die **Einhaltung der außenwirtschaftsrechtlichen Vorgaben** sicherstellen, auch wenn er nicht die Ausfuhranmeldung abgibt. Die Zollverwaltung hat in ihrer Dienstanweisung klargestellt, dass die Zollstellen in dem Fall, dass zoll- und außenwirtschaftsrechtlicher Ausführer voneinander abweichen, darauf achten, dass die außenwirtschaftsrechtlichen Belange gewahrt bleiben. Insbesondere "bei risikobehafteten Ausfuhren" sollen eingehende Prüfungen durch die Abfertigungszollstellen durchgeführt werden. Der **zollrechtliche Ausführer/Anmelder** ist verpflichtet, bei Zulässigkeitsprüfungen nach § 14 AWW **alle für das Ausfuhrgeschäft erforderlichen Daten und Unterlagen auf Anforderung der Zollstelle zeitnah zur Verfügung zu stellen** (Abs. 117 Sätze 19 bis 20 DV A 06 10). Der außenwirtschaftsrechtliche Ausführer muss dem zollrechtlichen Ausführer für diesen Fall die erforderlichen Unterlagen übermitteln.

Die Beispiele zeigen, dass bei der vertraglichen Gestaltung des Ausfuhrgeschäfts unter der neuen Ausführerbestimmung klare Regelungen getroffen werden müssen zu den Rechten und Pflichten der Beteiligten im Zusammenhang mit dem Verbringen der Ware. Insbesondere in Konstellationen, in denen zoll- und außenwirtschaftsrechtlicher Ausführer voneinander abweichen, sollten Lieferbedingungen, Befugnisse im Hinblick auf das Verbringen der Ware, Mitteilungspflichten etc. vertraglich geregelt werden, um Schwierigkeiten in der praktischen Abwicklung zu vermeiden.

[Verfasserin: Rechtsanwältin Almuth Barkam](#)

### III. Steuerliche Behandlung von Erstausbildungskosten (BVerfG, 19.11.2019 - 2 BvL 22/14)

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat bereits 2014 Bedenken hinsichtlich der Regelung des § 9 Abs. 6 EStG angemeldet. Danach sind Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, welches ebenfalls eine Erstausbildung darstellt, nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen. Der BFH gründete seine verfassungsmäßigen Bedenken auf die Erwägung, dass eine solche Regelung nicht

mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sei.

Mit [Beschluss vom 19. November 2019](#), veröffentlicht am 10. Januar, hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) entschieden, dass gegen die Regelung des § 9 Abs. 6 EStG keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen und diese Regelung nicht gegen das Grundgesetz verstößt. Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium, welches eine erstmalige Berufsausbildung darstellt, seien jedenfalls privat mitveranlasst und würden insofern zwar Sonderausgaben, aber keine Werbungskosten darstellen.

Werbungskosten sind solche Aufwendungen, die in einem beruflichen Veranlassungszusammenhang stehen und zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen (§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG).

Das BVerfG stellt in seinem Beschluss fest, dass die Regelung des § 9 Abs. 6 EStG und damit die Versagung der Einordnung der Aufwendungen als Werbungskosten sachlich gerechtfertigt sei und daher keine Ungleichbehandlung vorliege. Nach Ansicht des BVerfG, welches sich insofern der Auffassung des Gesetzgebers anschließt, gehört die erste Berufsausbildung typischerweise zu den Grundvoraussetzungen für die eigene Lebensführung. Sie vermittele dabei nicht lediglich Berufswissen, sondern präge die Person in einem umfassenden Sinne und sei daher in einem nicht zu vernachlässigenden Maße persönlichkeitsbildend.

Bei einem solchen gemischten Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen sei systematisch eine steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen als Sonderausgaben im Sinne des § 10 EStG gerechtfertigt. Sonderausgaben werden vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen, sofern sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag überschreiten und mindern dementsprechend dadurch das zu versteuernde Einkommen. Ein Verlustvortrag kann im Gegensatz zu Werbungskosten aber nicht gebildet werden. Zudem ist die Möglichkeit der Geltendmachung der Ausbildungsaufwendungen als Sonderausgaben - im Gegensatz zu Werbungskosten - nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG auf 6.000 € begrenzt. Die Begrenzung der Berücksichtigung dieser Aufwendungen als Sonderausgaben ist ausweislich des Beschlusses des BVerfG ebenfalls nicht zu bestanden, da diese Summe die erforderlichen Aufwendungen im absoluten Regelfall abdecken würde.

Bei Zweitausbildungen oder solchen Ausbildungen, die in einem Dienstverhältnis absolviert werden, sei der Aspekt der Persönlichkeitsentwicklung im Regelfall hingegen nicht ähnlich gewichtig, sodass man hier nach BVerfG von Werbungskosten ausgehen kann.

Es bleibt also bei der gesetzlichen Regelung des § 9 Abs. 6 EStG: Aufwendungen



des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder für sein Studium sind nur dann Werbungskosten, wenn der Steuerpflichtige zuvor bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen hat oder wenn die Berufsausbildung oder das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Eine Berufsausbildung als Erstausbildung nach Satz 1 liegt vor, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird. Eine geordnete Ausbildung liegt vor, wenn sie auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt wird.

[Verfasser: Rechtsanwalt Niklas Landmeyer](#)

---

*Sollten Sie diesen Newsletter abbestellen wollen oder Ihre Daten ändern, so klicken Sie bitte [hier](#)*

*[Impressum](#)*