

Erlöschen der Zollschild bei vorschriftswidrigem Verbringen

Von Professor Dr. Kai-Uwe Kock, Münster

Liegt ein Fall des vorschriftswidrigen Verbringens vor, folgt daraus, dass die Zollschild gem. Art. 202 Abs. 1 a) ZK entstanden ist. In diesem Zusammenhang kann es unter bestimmten Voraussetzungen gem. Art. 233 Buchst. d) ZK zu einem Erlöschen der entstandenen Zollschild kommen. Dabei spielt das Tatbestandsmerkmal „bei dem vorschriftswidrigen Verbringen“ beschlagnahmt und gleichzeitig oder später eingezogen die entscheidende Rolle. Die Frage, wie die gesetzliche Formulierung auszulegen ist, war unlängst Gegenstand einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs¹. An dieser Stelle soll – unter Berücksichtigung der gerichtlichen Entscheidung – die Problematik des Entstehens der Zollschild gem. Art. 202 Abs. 1 a) ZK und des Erlöschens nach Art. 233 Buchst. d) ZK näher beleuchtet werden.

1. Zollschild wegen vorschriftswidrigen Verbringens

Die Entstehung einer Zollschild wegen vorschriftswidrigen Verbringens einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware in das Zollgebiet der Gemeinschaft ergibt sich aus Art. 202 Abs. 1 a) ZK.

1. Entstehung nach Art. 202 Abs. 1 a) ZK

a) Einfuhrabgabenpflichtige Ware

Zunächst muss es sich – wie bei allen anderen Tatbeständen auch – um eine einfuhrabgabenpflichtige Ware handeln. Nachdem man festgestellt hat, dass es sich um eine Ware handelt, also um einen beweglichen körperlichen Gegenstand², ist zu fragen, ob diese konkrete Ware auch einer Einfuhrabgabenpflicht unterliegt. Das wiederum ist der Fall, wenn für die Ware ein Zoll nach dem Zolltarif vorgesehen ist und im Einzelfall keine außertariflichen Befreiungen vorgesehen sind³. Außertarifliche Befreiungen kommen bei einem vorschriftswidrigen Verbringen allerdings im Regelfall nicht zum Tragen. Diese Befreiungstatbestände knüpfen an eine ordnungsgemäße Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr an⁴.

Zu beachten ist eine mögliche „Heilung“ gem. Art. 212 a ZK. Danach kann eine Befreiung auch bei fehlender ordnungsgemäßer Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr gewährt werden, wenn die materiellen Voraussetzungen eines Befreiungstatbestandes vorliegen und die Beteiligten weder in betrügerischer Absicht noch offensichtlich fahrlässig gehandelt haben⁵.

b) Vorschriftswidriges Verbringen

aa) Verbringen

Vorschriftswidriges Verbringen setzt ein Verbringen voraus. Der Begriff des Verbringens ist weder im Gemeinschaftsrecht noch im nationalen Zollrecht legal definiert. Nach überwiegender Ansicht ist Verbringen das tatsächliche, körperliche Gelangen einer Ware in das Zollgebiet der Gemeinschaft, wobei dieser Realakt von einem menschlichen Willen getragen sein muss⁶. Diese Definition wird durch Art. 37 Abs. 1 ZK bestätigt, wonach Waren, die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden, vom Zeitpunkt des Verbringens an der zollamtlichen Überwachung unterliegen. Das Verbringen einer Ware ist damit im Zeitpunkt des Überschreitens der Grenze des Zollgebiets der Gemeinschaft erfolgt.

bb) Vorschriftswidrigkeit

Die Definition des vorschriftswidrigen Verbringens ergibt sich aus Art. 202 Abs. 1 Unterabs. 2 ZK. Danach ist von einem vorschriftswidrigen Verbringen zu sprechen, wenn das Verbringen unter Nichtbeachtung der Art. 38 bis 41 und Art. 177 zweiter Gedankenstrich erfolgt. Bei der unmittelbaren Einfuhr einer Ware aus dem Drittland kommen als Verfehlungen nur die nach Art. 38 bis 41 ZK in Betracht. Allgemein gesprochen liegt danach ein vorschriftswidriges Verbringen vor, wenn die Beförderungspflichten und oder die Gestellungspflicht missachtet wurden⁷.

Hat also ein Einführer weder die Verkehrswege benutzt, die er nach Art. 38 Abs. 1 ZK hätte benutzen müssen, handelt er vorschriftswidrig. Gleiches gilt wenn er die Ware

Inhalt

Erlöschen der Zollschild bei vorschriftswidrigem Verbringen

Von Prof. Dr. Kai-Uwe Kock, Münster

F 49

Die Europäische Union

– Beschreibung ihrer Organe –

Von Axel Sonnefeld, Bonn

F 52

Keine summarische Vorab-Anmeldung für die Wiederausfuhr Mitte 2006

Von Emanuela Stübner, Brühl

F 54

¹ Urteil vom 7. März 2006; Az: VII R 23/04, Nachzulesen auf der Homepage des Bundesfinanzhofs unter bfh.de, Rubrik „Entscheidungen“.

² Zum Warenbegriff vgl. Kock in Dorsch, Art. 37 ZK Rz. 8 ff.; VSF Z 0601 Abs. 1.

³ Witte, Zollexkordexkommentar, Vor Art. 201 ZK Rz. 4.

⁴ Vgl. 184 ZK i. V. m. Art 1 Abs. 1 Zollbefreiungsverordnung oder Art. 185 ZK.

⁵ Dazu insgesamt Stüwe in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Art. 212 a ZK Rz. 1 ff.; Witte, Zollexkordexkommentar, Art. 212 a ZK Rz. 2 ff.

⁶ Kock in Dorsch, Art. 37 ZK Rz. 23 ff.; Kampf in Witte, Zollexkordexkommentar, Art. 37 ZK Rz. 3; a. A. VSF Z 0601 Abs. 2.

⁷ Einzelheiten bei Stüwe in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Art. 202 ZK Rz. 19 ff.; Witte, Zollexkordexkommentar, Art. 202 ZK Rz. 2 ff.

entgegen der Gestellungspflicht nach Art. 40 ZK nicht ordnungsgemäß bei der Zollstelle gestellt⁸.

2. Zeitpunkt nach Art. 202 Abs. 2 ZK

Die Zollsschuld entsteht im Zeitpunkt des vorschriftswidrigen Verbringens. Damit ist der konkrete Zeitpunkt gemeint, zu dem die Pflicht, die der Verbringer zu erfüllen hat, verletzt wurde. Hierbei ist jeweils auf den Beginn des Verstoßes abzustellen⁹.

3. Zollschuldner nach Art. 202 Abs. 3 ZK

Als Zollschuldner kommen nach Art. 202 Abs. 3 ZK mehrere Personen in Betracht. Einmal, nach dem ersten Anstrich, der Verbringer, also die Person, die die Ware tatsächlich in das Zollgebiet verbracht hat. Verbringer ist im kommerziellen Warenverkehr der Frachtführer¹⁰.

Weiterhin sind nach Art. 202 Abs. 3 zweiter und dritter Anstrich ZK auch Beteiligte und Erwerber bzw. Besitzer mögliche Zollschuldner, sofern subjektive Elemente feststellbar sind. Haben sie gewusst oder hätten sie vernünftiger Weise wissen müssen, dass ein vorschriftswidriges Verbringen vorlag, sind die subjektiven Elemente gegeben. Dann werden auch diese Personen Zollschuldner.

II. Erlöschen der Zollschild

1. Überblick

In Art. 233 ZK sind Tatbestände normiert, die eine bereits entstandene Zollschild zum Erlöschen bringen. Nach Art. 233 Buchst. d) ZK erlischt eine Zollschild, wenn Waren, für die eine Zollschild gemäß Art. 202 ZK entstanden ist, „bei dem vorschriftswidrigen Verbringen“ beschlagnahmt und gleichzeitig oder später eingezogen werden. Unabdingbar ist neben der Beschlagnahme auch die Einziehung der Ware. Letzteres muss allerdings nicht zeitgleich mit der Beschlagnahme erfolgen. Die Einziehung führt zum endgültigen Verlust der Verfügungsmacht über die Ware und zwar dergestalt, dass das Eigentum an der Ware auf den einziehenden Hoheitsträger übergeht¹¹.

Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass gem. § 21 Abs. 2 UStG i. V. m. Art. 233 Buchst. d) ZK auch eine Einfuhrumsatzsteuerschild erlöschen kann. Hinsichtlich der Verbrauchssteuern gilt dies aber nicht. Ein Erlöschen beispielsweise der Tabaksteuer durch Beschlagnahme und Einziehung von Zigaretten scheidet aus, weil § 21 TabStG diesen Erlöschensgrund von seinem Verweis auf zollrechtliche Vorschriften ausdrücklich ausnimmt¹². Für die Anwendung des Strafrechts gilt nach Art. 233 letzter Uabs. ZK im Übrigen, dass eine Zollschild als nicht erloschen gilt.

2. „Bei dem vorschriftswidrigen Verbringen“

Nach dem Wortlaut der Vorschrift muss die Beschlagnahme „bei dem vorschriftswidrigen Verbringen“ erfolgt sein. Die Frage, bis zu welchem Zeitpunkt eine Beschlagnahme noch

„bei dem vorschriftswidrigen Verbringen“ erfolgen kann, wird im Gesetz nicht definiert. Die Formulierung „bei dem vorschriftswidrigen Verbringen“ deutet darauf hin, dass die eigentliche Verbringenshandlung, also das willensgetragene Geschehen, mit dem Realakt noch nicht beendet ist¹³. Damit stellt sich die Frage, bis zu welchem Zeitpunkt das Verbringen noch andauert und damit noch von „bei“ dem Verbringen zu sprechen ist.

a) Ansicht der Literatur und der Verwaltung

Die Ansichten in der Literatur und die Auffassung des Bundesfinanzministeriums zu dieser Frage sind eindeutig¹⁴. „Bei“ dem Verbringen erfolgt die Beschlagnahme dann, wenn die Beförderung der Waren im Anschluss an das Verbringen noch andauert. Als einheitlicher Lebensvorgang sei die Beförderung erst dann beendet, wenn die Ware am ersten Bestimmungsort eintrifft. Bildlich gesprochen liege eine Beendigung der Beförderung vor, wenn die Ware erstmals zur Ruhe kommt. Das sei z. B. auch schon bei einer Zwischenlagerung oder einer Umladung gegeben¹⁵. Erst ab diesem Zeitpunkt gehe die Ware faktisch in den Wirtschaftskreislauf ein und zwar auch dann, wenn sie noch nicht beim eigentlichen Abnehmer der Ware angekommen sei¹⁶.

b) Ansicht des Bundesfinanzhofs

Der BFH teilt die Ansicht der Literatur und der Verwaltung weder im Ergebnis noch in der Argumentation. Das Gericht vertritt in seinem Urteil vom 7. März 2006 die Ansicht, dass das vorschriftswidrige Verbringen von Waren i. S. des Art. 233 Buchst. d) ZK bereits dann beendet sei, wenn die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbrachten Waren den Ort, an dem sie den Zollbehörden nach Art. 40 ZK hätten gestellt werden müssen, wieder verlassen haben, ohne dass eine ordnungsgemäße Gestellung erfolgt sei. Mit dem Verlassen des Amtplatzes hätten die Waren das „Innere“ des Zollgebiets der Gemeinschaft erreicht. Eine nach diesem Zeitpunkt erfolgte Beschlagnahme könne aus diesem Grunde nicht mehr zu einem Erlöschen der Zollschild gemäß Art. 233 Buchst. d) ZK führen.

Zur Klarstellung sei darauf hingewiesen, dass der Entscheidung des Gerichts eine gewerbliche Wareneinfuhr im Straßenverkehr zu Grunde lag. Die Waren wurden tatsächlich zu einer Zollstelle befördert.

Zur weiteren Begründung seiner Ansicht bezieht sich der BFH auf die Regelungen in den Art. 38 bis 41 ZK. Aus dem in Art. 202 Abs. 1 Uabs. 2 ZK enthaltenen Verweis auf die Art. 38 bis 41 ZK gehe deutlich hervor, dass das Verbringen nach dem Überschreiten der Zollgrenze der Gemeinschaft noch bis zum Zeitpunkt und Ort einer ordnungsgemäßen Gestellung, im gewerblichen Landstraßenverkehr also bis zum Amtplatz bzw. bis zum Passieren der „Ausgangsgrenze“ des Amtplatzes der jeweils nach Art. 38 ZK bestimmten Zollstelle andauern könne. Erst die unterlassene Gestellung führe dazu, dass das Verbringen der Waren vorschriftswidrig werde.

Das Gericht sieht keinen Grund, das vorschriftswidrige Verbringen über diesem Zeitpunkt hinaus weiter auszudehnen. Nach dem Wortlaut der Norm sei es nämlich „aus systematischen

⁸ Zum Begriff der Gestellung vgl. Art. 4 Nr. 19 ZK; Kock in Dorsch, Art. 40 ZK Rz. 7 ff.

⁹ Stüwe in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Art. 202 ZK Rz. 32.

¹⁰ Stüwe in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Art. 202 ZK Rz. 35; Witte, Zollikodexkommentar, Art. 202 ZK Rz. 18.

¹¹ Witte, Zollikodexkommentar, Art. 233 ZK Rz. 16; VSF Z 0901 Abs. 68.

¹² Für die übrigen Verbrauchssteuern vgl. die entsprechenden Regelungen im jeweiligen Verbrauchsteuergesetz.

¹³ BFH ZfZ 2006, 123, 124.

¹⁴ Deimel in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Art. 233 ZK Rz. 33; Witte, Zollikodexkommentar, Art. 233 ZK Rz. 18; VSF Z 0901 Abs. 69.

¹⁵ VSF Z 0901 Abs. 69.

¹⁶ Witte, Zollikodexkommentar, Art. 233 ZK Rz. 18.

und teleologischen Erwägungen und nicht zuletzt auch aus Gründen der Rechtsklarheit und -sicherheit nicht gerechtfertigt, die Frage des Erlöschens der Zollsschuld von völlig unbestimmten Begriffen („Eingang in den Wirtschaftskreislauf“, „Zur-Ruhe-Kommen“) oder subjektiven Vorstellungen der Tatbeteiligten („Bestimmungsort“) abhängig zu machen.“

Zur weiteren Begründung verweist der erkennende Senat auf die in Art. 38 bis 40 ZK geregelten Pflichten. Diese Regelungen verfolgten den Zweck, den Zollbehörden Kenntnis über die konkret verbrachte Ware zu vermitteln, damit zollamtliche Überwachungsmaßnahmen zweckmäßig durchgeführt werden können. Ein Verstoß gegen die Pflichten aus den Art. 38 bis 40 ZK gefährde eine ordnungsgemäße zollamtliche Behandlung der Ware. Daraus folgert das Gericht, dass eine Beschlagnahme der Ware, die sich im Zeitfenster der Pflichten aus Art. 38 bis 40 ZK bewege, zu einem Erlöschen der Zollsschuld durch die nachfolgende Einziehung führen könne, da die Ware an der Zollstelle im Rahmen der zollamtlichen Überwachung entdeckt werde und damit eine konkrete Gefährdung der Gemeinschaftswirtschaft durch das vorschriftswidrige Verbringen bestehen könne. Zudem könne der Verbringer zu diesem Zeitpunkt noch nicht frei über die Ware verfügen.

Wenn der Verbringer allerdings den Arbeitsplatz der Zollstelle verlassen habe, könne er über die Ware faktisch verfügen, mit der Folge, dass eine konkrete Gefährdung der innergemeinschaftlichen Wirtschaft möglich sei. Daher sei es im Ergebnis gerechtfertigt, nur den Zeitraum zwischen dem tatsächlichen Verbringen und dem Verlassen des Arbeitsplatzes begrifflich als „bei dem vorschriftswidrigen Verbringen“ anzusehen.

cc) Stellungnahme

Mit seiner Auffassung stellt sich der BFH der bislang etablierten Meinung zu diesem Rechtsproblem kontrovers entgegen. Eines ist gewiss, die Entscheidung des Gerichts wird die Diskussion über die Rechtsfrage beleben.

Die Begründung des Gerichts vermag durchaus zu überzeugen. Einerseits überzeugt es, dass rein objektive Kriterien für die Bestimmung des Merkmals „bei dem vorschriftswidrigen Verbringen“ im Vordergrund stehen. Subjektive Vorstellungen, die im Zusammenhang mit der Festlegung des Bestimmungsortes stehen (wo soll die Ware zu Ruhe kommen), bleiben außen vor. Das bringt Rechtsklarheit und erhöht die Rechtssicherheit.

Andererseits sprechen auch weitere Gründe für den BFH. Eine Würdigung der Art. 202 Abs. 1 S. 2 ZK und der Art. 37 bis 40 ZK in ihrer Gesamtheit zeigt eine zeitlich dynamische Komponente des Verbringens. Unter Bezugnahme auf Art. 40 ZK, der die Pflicht zur Gestellung postuliert, wird deutlich, dass die zeitliche Komponente die ordnungsgemäße Gestellung am Ort der Zollstelle umfasst. Wird der Arbeitsplatz der Zollstelle alsdann mit der Ware verlassen, ist der letzte Bezugspunkt im Rahmen des Verbringens überschritten worden. Daraus lässt sich – mit dem BFH – folgern, dass ab diesem Moment ein neuer Abschnitt beginnt, der nicht mehr als „bei“ dem Verbringen zu bezeichnen ist. Eine Beschlagnahme mit gleichzeitiger oder späterer Einziehung würde dann konsequenterweise nicht zum Erlöschen der Zollsschuld führen können.

Für die Ansicht des BFH spricht überdies ein Vergleich zu Art. 233 Buchst. c), 2. Anstrich ZK. Nach dieser Vorschrift

kann es im Falle von Waren, die zu einem Zollverfahren angemeldet werden, das die Verpflichtung zur Entrichtung von Einfuhrabgaben enthält, zu einem Erlöschen der Einfuhrabgaben kommen, wenn die Waren vor der Überlassung beschlagnahmt und gleichzeitig oder später eingezogen werden¹⁷. Entscheidend ist die Formulierung „vor der Überlassung“. Nach der Überlassung ist für ein Erlöschen kein Raum mehr. Diese Vorschrift zeigt den engen Zusammenhang zwischen einer Abfertigung am Arbeitsplatz und einer Beschlagnahme als einer Voraussetzung für ein Erlöschen der Zollsschuld. Es erscheint sachgerecht, diese engen Voraussetzungen auch im Rahmen der Erlöschenregelung nach Art. 233 Buchst. d) ZK zu Grunde zu legen. Dies auch deshalb, um den Zollschuldner im Fall des vorschriftswidrigen Verbringens nicht dadurch zu privilegieren, dass er auch später noch, also nach Verlassen des Arbeitsplatzes, „in den Genuss“ des Erlöschens einer Zollsschuld kommen kann.

Im Übrigen dürfte die englische Fassung von Art. 233 Buchst. d) ZK auch für die enge Auslegung des BFH sprechen. Im englischen Wortlaut heißt es: „... upon their unlawful introduction ...“. Übersetzt heißt „upon“ nicht bei, sondern an oder auf, was auf einen engen Zusammenhang zum eigentlichen Verbringensakt (= introduction) hindeutet.

An dieser Stelle darf nicht unerwähnt bleiben, dass die Entscheidung des BFH einen Fall der Wareneinfuhr im gewerblichen Straßenverkehr betraf, bei dem die Waren tatsächlich bis zur zuständigen Grenzzollstelle befördert wurden. Wie der Fall zu beurteilen ist, wenn schon die Beförderungspflichten nicht eingehalten wurden, also z. B. bei einem Schmuggel über die grüne Grenze, war nicht Gegenstand der Entscheidung. Unterstellt, es läge ein solcher Fall vor, müsste die Lösung unter Berücksichtigung der vom BFH aufgestellten Grundsätze wie folgt aussehen: Ein Verbringen ist nach Ansicht des Gerichts beendet, wenn die Verpflichtungen nach Art. 38 bis 40 ZK endgültig nicht mehr zu erfüllen sind. Bei Nichteinhaltung der ersten Verpflichtung, nämlich der des unverzüglichen Beförderns zu einer Zollstelle nach Art. 38 Abs. 1 a) ZK, ist deshalb von einer Beendigung des Verbringens auszugehen, wenn die Ware von vornherein nicht auf der Zollstraße befördert wurde. Erfolgt eine Beschlagnahme im unmittelbaren Zusammenhang mit der Zuwiderhandlung, also faktisch bei dem eigentlichen Verbringensakt (Schmuggel) oder in zeitlicher und räumlicher Nähe dazu, kann es zu einem Erlöschen nach Art. 233 Buchst. d) ZK kommen, sofern gleichzeitig oder später auch eine Einziehung der Waren angeordnet wird. Denn nur in diesem Fall ist die innergemeinschaftliche Wirtschaft durch den Schmuggelversuch nicht konkret gefährdet. Werden die Waren erst zu einem späteren Zeitpunkt beschlagnahmt, ist ein Erlöschen nicht mehr möglich.

Als Fazit bleibt festzuhalten: Der BFH fordert für das Merkmal „bei dem vorschriftswidrigen Verbringen“ einen engen Bezug zur ursprünglichen Verbringenshandlung unter Berücksichtigung der Art. 38 bis 40 ZK. Haben die Waren im gewerblichen Straßenverkehr den Ort (Arbeitsplatz der Zollstelle), an dem sie ordnungsgemäß hätten gestellt werden müssen, verlassen, kann Art. 233 Buchst. d) ZK nicht mehr angewendet werden. Schlagwortartig könnte man den Ansatz, der der Auffassung des Gerichts zu Grunde liegt, als Grundsatz der „objektiven Konnexität“ bezeichnen.

¹⁷ Zum Anwendungsbereich von Art. 233 Buchst. c), 2. Anstrich ZK vgl. Wäger in Dorsch, Art. 201 ZK Rz. 35