BUNDESFINANZHOF Beschluss vom 21.6.2010, VII R 36/08

Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung durch Ausstellen eines Versandpapiers T2L

Leitsätze

Wer für eine in das Zollgebiet der Gemeinschaft zu verbringende oder bereits verbrachte Nichtgemeinschaftsware die Ausstellung eines Versandpapiers T2L veranlasst, entzieht die Ware der zollamtlichen Überwachung. Zuständig für die buchmäßige Erfassung des Abgabenbetrags sind die Zollbehörden des Mitgliedstaats, in dem das Versandpapier T2L ausgestellt wurde .

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) bezog in den Jahren 2001 bis 2004 Aluminiumlegierungen aus Estland, welche sie an ein Unternehmen in Griechenland weiterveräußerte. Die Warensendungen wurden per Schiff von Estland jeweils entweder nach Hamburg oder nach Antwerpen transportiert, wo sie umgeladen und anschließend wiederum auf dem Seeweg nach Griechenland transportiert wurden. Für insgesamt 48 dieser Lieferungen stellten Mitarbeiter der Klägerin Versandpapiere T2L aus, die sie zusammen mit ihrer für das griechische Unternehmen bestimmten Rechnung dem Zollamt X vorlegten, das die Versandpapiere aufgrund der Angaben der Klägerin jeweils mit einem Sichtvermerk versah, was zur Folge hatte, dass die Waren scheinbar den Status von Gemeinschaftswaren hatten, weshalb sie bei ihrer Ankunft in Griechenland nicht verzollt wurden.

2 Nach Bekanntwerden des Sachverhalts durch Ermittlungen des Zollfahndungsamts setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) den auf die Waren entfallenden Zoll gegen die Klägerin fest. Der Einspruch der Klägerin blieb im Wesentlichen ohne Erfolg.

3 Im anschließenden Klageverfahren vor dem Finanzgericht (FG) hob das HZA in der mündlichen Verhandlung für einige der streitigen Einfuhren die Abgabenfestsetzung auf, woraufhin die Beteiligten den Rechtsstreit insoweit übereinstimmend für erledigt erklärten. Die gegen die verbleibende Abgabenfestsetzung gerichtete Klage wies das FG ab und urteilte, dass die Zollschuld nach Art. 203 Abs. 1 des Zollkodex (ZK) i.V.m. Art. 865 Unterabs. 1 der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZKDVO) entstanden sei, denn das Ausstellen der Versandpapiere T2L mit anschließendem Anbringen der Sichtvermerke durch das Zollamt X habe gemäß Art. 315 Abs. 1, Art. 316 Abs. 2 ZKDVO zur Folge gehabt, dass den Waren fälschlicherweise der zollrechtliche Status von Gemeinschaftswaren zuerkannt worden sei.

4 Dies gelte zunächst für die Fälle, in denen die Versandpapiere T2L nach dem Verbringen der Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft, als sie bereits der zollamtlichen Überwachung unterlagen, ausgestellt worden seien. Der Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld wegen Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung sei derjenige des fälschlichen Zuerkennens des Status einer Gemeinschaftsware, also der Zeitpunkt, in dem das Zollamt X das jeweilige Versandpapier mit Sichtvermerk versehen habe. Damit sei gemäß Art. 215 Abs. 1 Anstrich 1 ZK die Zollschuld in X als dem Ort der Tathandlung entstanden.

5 Etwas anderes gelte aber auch nicht für diejenigen Fälle, in denen die Versandpapiere T2L am Tag der Verschiffung der Waren in Estland oder zu einem früheren Zeitpunkt ausgestellt worden seien. Auch in diesen Fällen sei den Waren durch die in X begangene Tathandlung fälschlicherweise der zollrechtliche Status von Gemeinschaftswaren zuerkannt worden, wenngleich der Taterfolg des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung erst eingetreten sei, als die Waren mit ihrem Verbringen in das Zollgebiet der Gemeinschaft der zollamtlichen Überwachung unterlegen hätten.

6 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, dass die Zollschuld in allen Fällen in Griechenland entstanden sei und somit die Befugnis zur Festsetzung der Einfuhrabgaben den griechischen Behörden zustehe, denn im Fall des Art. 865 Unterabs. 1 ZKDVO entstehe die Zollschuld nicht bereits mit der Entziehungshandlung, sondern erst mit dem Eintritt des Handlungserfolgs. Die Versandpapiere T2L seien zu Zeitpunkten ausgestellt worden, als sich die Waren entweder noch im Drittlandsgebiet oder bereits wieder auf See auf ihrem Weg nach Griechenland befunden hätten. Für eine Ware, die sich nicht im Zollgebiet der Gemeinschaft befinde, könne aber keine Zollschuld entstehen und es könnten insoweit auch keine zollamtlichen Prüfungen vorgenommen und somit auch nicht vereitelt werden. Auch seien die Versandpapiere T2L direkt nach Griechenland verschickt und somit nicht bei den Umladungen der Waren in Hamburg bzw. Antwerpen vorgelegt worden, weshalb sie insoweit auch keine Wirkung hätten entfalten können. Erst in Griechenland seien die Versandpapiere mit der Ware zusammengetroffen und hätten somit erst dann und dort dazu geführt, dass den Waren der Gemeinschaftsstatus zuerkannt worden sei.

7 Das HZA ist der Ansicht, dass die Waren mit der Zuerkennung des unzutreffenden Status einer Gemeinschaftsware der zollamtlichen Überwachung entzogen worden seien und dass es nicht darauf ankomme, dass die Versandpapiere erstmals in Griechenland mit der Ware zusammengetroffen seien.

Entscheidungsgründe

8 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat die nicht für erledigt erklärte Klage zu Recht abgewiesen. Der angefochtene Steueränderungsbescheid in Gestalt der Änderung vom 25. Juni 2008 ist rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

9 1. Die Zollschuld für die streitigen Warensendungen ist nach Art. 203 Abs. 1 und 2 ZK entstanden. Nach diesen Vorschriften entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird, und zwar im Zeitpunkt ihrer Entziehung. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gegeben. Bei den aus Estland in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführten Aluminiumlegierungen handelte es sich um einfuhrabgabenpflichtige Waren, die gemäß Art. 37 Abs. 1 ZK mit dem Zeitpunkt ihres Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft der zollamtlichen Überwachung unterlagen. Die Klägerin hat die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen.

10 a) Der Begriff des Entziehens i.S. des Art. 203 Abs. 1 ZK umfasst nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), der sich der erkennende Senat angeschlossen hat, jede Handlung oder Unterlassung, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und an der Durchführung der vom gemeinschaftlichen Zollrecht vorgesehenen Prüfungen gehindert wird. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Zollbehörde tatsächlich eine solche Prüfung durchzuführen beabsichtigt und ob der Beteiligte ggf. dann der Zollbehörde die Waren für eine solche Prüfung zur Verfügung stellen könnte. Entscheidend ist allein, dass die Zollbehörde --auch nur vorübergehend-- objektiv nicht in der Lage ist, die zollamtliche Überwachung sicherzustellen (Senatsurteil vom 7. Dezember 2004 VII R 21/04, BFH/NV 2005, 1166, m.w.N.).

11 Art. 865 Unterabs. 1 ZKDVO beschreibt eine besondere Form des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung. Danach stellt die Zollanmeldung einer Ware oder jede andere Handlung mit gleichen Rechtswirkungen sowie die Vorlage eines Dokuments zur Bescheinigung durch die zuständige Behörde ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung dar, wenn dieses Vorgehen zur Folge hat, dass der Ware fälschlicherweise der zollrechtliche Status einer Gemeinschaftsware zuerkannt wird.

12 b) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt.

13 Die Klägerin hat für die streitigen Warensendungen beim Zollamt X unter Vorlage für das griechische Unternehmen bestimmter Rechnungen, aber ohne Hinweis darauf, dass es sich um aus einem Drittland stammende, noch nicht in den freien Verkehr des Zollgebiets der Gemeinschaft übergeführte Waren (Art. 79 ZK) handelte, Versandpapiere T2L ausstellen lassen. Damit wurde für diese Waren gemäß Art. 314c Abs. 1 Buchst. a, Art. 315 Abs. 1 ZKDVO der Nachweis ihres Gemeinschaftscharakters erbracht, obwohl es sich in Wahrheit um Nichtgemeinschaftswaren handelte (Art. 313 Abs. 2 Buchst. a ZKDVO), was gemäß Art. 865 Unterabs. 1 ZKDVO ein Entziehen der Ware aus der zollamtlichen Überwachung i.S. des Art. 203 Abs. 1 ZK darstellt.

14 aa) Anders als die Revision meint, entsteht die Zollschuld nicht erst mit dem Eintritt des Handlungserfolgs. Dies folgt aus dem Wortlaut des Art. 865 Unterabs. 1 ZKDVO, demzufolge bereits die "Zollanmeldung einer Ware oder jede andere Handlung (...)", die den Gemeinschaftsstatus zu Unrecht zuerkennt, ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung darstellt. Dies bedarf in Anbetracht des klaren Wortlauts keiner Entscheidung des EuGH und entspricht im Übrigen auch seiner Rechtsauffassung, da er mit seinem Art. 865 ZKDVO betreffenden Urteil vom 14. Januar 2010 C-430/08 und C-431/08 --Terex Equipment-- (Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2010, 45) entschieden hat, dass nach dieser Vorschrift Waren schon durch die Angabe eines falschen Verfahrenscodes der zollamtlichen Überwachung entzogen werden, weil es insoweit allein darauf ankommt, ob die Zollbehörden hinsichtlich möglicher amtlicher Kontrollen beeinträchtigt werden.

15 Etwas anderes gilt im Streitfall allein für diejenigen Warensendungen, für die --wie vom FG festgestellt-- Versandpapiere T2L bereits vor dem Eintreffen der Waren im Zollgebiet der Gemeinschaft ausgestellt worden waren. Da im Zeitpunkt des Ausstellens der Versandpapiere T2L die Waren noch nicht der zollamtlichen Überwachung unterlagen und somit durch den unzutreffend zuerkannten Gemeinschaftsstatus zollamtliche Kontrollmöglichkeiten nicht beeinträchtigt wurden, trat in diesen Fällen --wie das FG zutreffend ausgeführt hat -- die entziehende Wirkung der zu Unrecht ausgestellten Nachweise des Gemeinschaftscharakters der Waren zeitgleich mit ihrem Verbringen in das Zollgebiet der Gemeinschaft ein, so dass in diesem Zeitpunkt die Zollschuld entstand.

16 bb) Offenbleiben kann, ob der Begriff des "Entziehens", um die Zollschuldentstehung gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK vom Entstehungstatbestand des Art. 202 Abs. 1 ZK abzugrenzen, erfordert, dass die Zollbehörden bereits konkret Kenntnis vom Vorhandensein der Waren im Zollgebiet der Gemeinschaft haben (vgl. Lichtenberg in Dorsch, Zollrecht, Art. 203 Rz 2; Witte, Zollkodex, 5. Aufl., Art. 203 Rz 3, 5; offenbar auch Stiehle in Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 203 Rz 5). Das FG hat zwar nicht feststellen können, ob die Waren bei

ihrem Umladen jeweils den Zollbehörden in Hamburg bzw. Antwerpen gestellt worden sind. Die Klägerin hat jedoch jedenfalls mit ihren beim Zollamt X gestellten Anträgen auf Ausstellung der Versandpapiere T2L das Vorhandensein dieser Waren angezeigt und den Zollbehörden damit die für die zollamtliche Überwachung erforderliche Kenntnis vermittelt. Sie hat allerdings zugleich mit dieser Anzeige --nämlich mit der Vorlage der Versandpapiere T2L-- erklärt, dass es sich bei diesen Waren um Gemeinschaftswaren handele, die gemäß Art. 164 ZK zwischen zwei innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft gelegenen Orten ohne Änderung ihres zollrechtlichen Status und ohne Eröffnung eines internen Versandverfahrens auf dem Seeweg befördert werden sollten. Die Klägerin hat m.a.W. den Zollbehörden das Vorhandensein zwischen zwei Orten der Gemeinschaft zu transportierender Waren angezeigt, gleichzeitig aber die (da es sich um Nichtgemeinschaftswaren handelte) insoweit erforderliche zollamtliche Überwachung der Waren vereitelt, indem sie fälschlicherweise angab, dass es sich um Gemeinschaftswaren handele. Damit hat die Klägerin die streitigen Warensendungen der zollamtlichen Überwachung entzogen.

17 cc) Anders als die Revision meint, kommt es insoweit auch nicht darauf an, dass --wie sie vorträgt-- die Versandpapiere T2L nicht während des gesamten Transports, sondern erst an dessen Ende mit den Warensendungen zusammengeführt wurden. Der Tatbestand des Art. 865 Unterabs. 1 ZKDVO erfordert lediglich, dass einer Ware fälschlicherweise der zollrechtliche Status einer Gemeinschaftsware zuerkannt wird, nicht aber eine physische oder räumliche Verbindung zwischen dem insoweit zu Unrecht ausgestellten Nachweis und der Ware. Entscheidend ist --wie ausgeführt-- allein, dass die Zollbehörden objektiv nicht in der Lage sind, die zollamtliche Überwachung sicherzustellen. Dies war vorliegend der Fall, weil das Zollamt X wegen der durch die ausgestellten Versandpapiere T2L bewirkten Täuschung keinen Anlass sehen konnte, zollamtliche Überwachungsmaßnahmen durchzuführen oder solche durch andere Zollbehörden durchzuführende Maßnahmen zu veranlassen.

18 2. Schuldner der nach Art. 203 Abs. 1 ZK entstandenen Zollschuld ist die Klägerin, weil sie durch das Handeln ihrer insoweit beauftragten Mitarbeiter die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen hat (Art. 203 Abs. 3 Anstrich 1 ZK). Die seitens der Klägerin veranlasste Ausstellung der Versandpapiere T2L war in jedem Fall, auch bei den Warensendungen, für welche --wie ausgeführt-- die Zollschuld zeitgleich mit dem Verbringen der Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft entstand, die maßgebende Entziehungshandlung i.S. des Art. 203 ZK i.V.m. Art. 865 Unterabs. 1 ZKDVO. Anders als die Revision meint, kommen daher weitere, nachfolgende Entziehungshandlungen der Frachtführer durch das Verbringen der Waren in das Zollgebiet nicht in Betracht.

19 3. Die deutsche Zollverwaltung ist berechtigt, den auf die Warensendungen entfallenden Zoll zu erheben.

20 a) Die für die buchmäßige Erfassung einer Zollschuld zuständigen Zollbehörden sind nach Art. 215 Abs. 3 ZK die Zollbehörden des Mitgliedstaats, in dem die Zollschuld nach Art. 215 ZK entsteht oder als entstanden gilt. Gemäß Art. 215 Abs. 1 Anstrich 1 ZK entsteht die Zollschuld an dem Ort, an dem der Tatbestand eintritt, der die Zollschuld entstehen lässt. Im gesondert geregelten Entziehungsfall des Art. 203 ZK i.V.m. Art. 865 Unterabs. 1 ZKDVO ist der Tatbestand, der die Zollschuld entstehen lässt, die Zollanmeldung einer Ware, eine andere Handlung mit gleichen Rechtswirkungen oder die Vorlage eines Dokuments zur Bescheinigung durch die zuständigen Behörden, wenn dieses Vorgehen zur Folge hat, dass der Ware fälschlicherweise der zollrechtliche Status einer Gemeinschaftsware zuerkannt wird, d.h. für den Streitfall die Ausstellung der Versandpapiere T2L. Daher ist dem FG darin zu folgen, dass für die von Estland in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbrachten Waren der Tatbestand i.S. des Art. 215 Abs. 1 Anstrich 1 ZK, der die Zollschuld hat entstehen lassen, in X, also in der Bundesrepublik Deutschland, eingetreten ist.

21 b) Etwas anderes ergibt sich auch nicht für diejenigen Warensendungen, für welche die Zollschuld --wie ausgeführt-- zeitgleich mit dem Verbringen der Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft entstand, weil die Versandpapiere T2L bereits vorher ausgestellt worden waren, denn es ist weder vom FG festgestellt noch lässt sich aus der vom FG in Bezug genommenen Anlage zum Steuerbescheid vom 7. Februar 2006 und den dort aufgeführten Daten der Seefrachtbriefe sowie der Versandpapiere T2L zwingend folgern, dass bestimmte Sendungen, für welche die Versandpapiere T2L bereits ausgestellt waren, nach Belgien befördert wurden, ohne zuvor das Zollgebiet der Gemeinschaft an einem anderen Ort zu berühren, oder dass die Versandpapiere T2L erst zu Zeitpunkten ausgestellt wurden, als die Waren das Zollgebiet der Gemeinschaft bereits wieder in Richtung Griechenland (Wiederausfuhr gemäß Art. 37 Abs. 2, Art. 182 Abs. 1 Anstrich 1 ZK) verlassen hatten.

22 Anders als die Revision insoweit meint, hat das FG in seinem Urteil keine Tatsachenfeststellungen hinsichtlich der jeweiligen Schiffstransportzeiten getroffen, sondern diesbezüglich lediglich Parteivortrag wiedergegeben. Entgegen der Ansicht der Revision lässt sich daher aus den Daten der Versandpapiere T2L bzw. der B/L nicht mit der erforderlichen Sicherheit schlussfolgern, wo sich die Waren zu welchem Zeitpunkt befunden haben. Angesichts dieser Daten könnte allenfalls angenommen werden, dass der Ort, an dem der Tatbestand der Zollschuldentstehung eingetreten ist, nicht sicher bestimmt werden kann. In diesem Fall ist aber der Ort der Zollschuldentstehung nach Art. 215 Abs. 1 Anstrich 2 ZK der Ort, an dem die Zollbehörden feststellen, dass die Ware sich in einer Lage befindet, die eine Zollschuld hat entstehen lassen. Damit ist für diese von der Unsicherheit des Orts der Zollschuldentstehung betroffenen Warensendungen ebenfalls die deutsche Zollverwaltung für die Zollerhebung zuständig.