

Bundesfinanzhof, Urteil vom 14.6.2005

Zollschuld bei unzulässigem Binnenverkehr in vorübergehender Verwendung

Leitsätze des Urteils:

1. Die Verwendung einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft zugelassenen Sattelzugmaschine für die Beförderung eines Aufliegers von einem Ort innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft zu einem anderen Ort innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft stellt einen unzulässigen Binnentransport dar. Dies gilt auch dann, wenn der Ort, an dem der Auflieger ursprünglich mit Waren beladen wurde, oder der Ort, an dem die Waren letztlich aus dem Auflieger entladen werden, außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft belegen ist (Anschluss an EuGH, Urteil vom 15. Dezember 2004 Rs. C-272/03).

2. Allein die Absicht, eine Sattelzugmaschine, die ohne Auflieger in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführt wird, im Zollgebiet der Gemeinschaft zur Durchführung eines unzulässigen Binnentransportes zu verwenden, führt nicht dazu, dass die Sattelzugmaschine als vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht gilt.

VO Nr. 2913/92 Art. 202 Abs. 1 Buchst. a, Art. 204 Abs. 1 Buchst. a
VO Nr. 2454/93 Art. 232 Abs. 1 Buchst. b, Art. 233 Buchst. a, Art. 234 Abs. 2, Art. 718
Abs. 3, Art. 859 Nr. 4

Urteil vom 14. Juni 2005 VII R 44/02

Vorinstanz: FG Mecklenburg-Vorpommern vom 22. Mai 2002 3 K 680/01

Gründe

I.

Die Beteiligten streiten über die Erhebung von Einfuhrabgaben für die Zugmaschine mit dem amtlichen polnischen Kennzeichen ..., die dem Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) gehört.

Der Kläger betreibt als Einzelunternehmer in Polen eine Spedition. Am ... 1999 fuhr die Zugmaschine mit dem amtlichen Kennzeichen ... ohne Auflieger über das Zollamt Y in das Zollgebiet der Gemeinschaft ein. Sie übernahm dort am gleichen Tag den in Polen mit Eisen und Stahl beladenen Sattelanhängen mit dem Kennzeichen ..., der zuvor von einer anderen zum Fuhrpark des Klägers gehörenden Zugmaschine in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden war, und brachte den Auflieger mit seiner Ladung nach Frankreich, wo der Auflieger entladen wurde. Anschließend fuhren Zugmaschine und Auflieger zurück nach Polen.

Das Hauptzollamt X, dessen Aufgaben der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) übernommen hat, setzte gegen den Kläger Zoll und Einfuhrumsatzsteuer fest, weil die Zugmaschine vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden sei.

Nach erfolglosem Einspruch erhob der Kläger Klage vor dem Finanzgericht (FG). Das FG gab der Klage aus den in der Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2003, 56 veröffentlichten Gründen statt.

Mit der Revision macht das HZA geltend, die Voraussetzungen für eine konkludente Bewilligung des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung für die Zugmaschine hätten nicht vorgelegen. Die Zugmaschine müsse als vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht gelten. Es sei nämlich von vornherein beabsichtigt gewesen, die Zugmaschine zum Transport des bereits im Zollgebiet der Gemeinschaft befindlichen Sattel-

laufliegers nach Frankreich zu verwenden. Dies stelle einen unzulässigen Binnentransport dar und verstoße gegen Art. 718 Abs. 3 Buchst. d der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 (Zollkodex-Durchführungsverordnung --ZKDVO--) der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- Nr. L 253/1) i.d.F. vor In-Kraft-Treten der Verordnung (EG) Nr. 993/2001 der Kommission vom 4. Mai 2001 (ABIEG Nr. L 141/1). Entgegen der vom FG vertretenen Auffassung sei nicht auf die Herkunft bzw. den endgültigen Verbleib der beförderten Waren, sondern auf das konkrete Beförderungsmittel abzustellen. Eine Sattelzugmaschine werde aufgrund ihrer speziellen Bauart auch dadurch be- bzw. entladen, indem der beladene Sattelaufleger aufgenommen oder abgesetzt werde.

Der Kläger trägt vor, es sei lebensfremd, das Auf- bzw. Absatteln des Sattelauflegers mit Be- und Entladen der Ware gleichzusetzen. Die Verfahrensweise des Klägers sei allgemein nicht geeignet, den Markt des Transportgewerbes der Europäischen Gemeinschaft zu belasten. Durch das kurzzeitige Absatteln und Wiederaufsatteln des Auflegers durch eine andere Sattelzugmaschine des gleichen Transportunternehmers sei nicht in die schützenswerten Interessen der Transportunternehmen der Europäischen Gemeinschaft eingegriffen worden, denn es sei kein Transport durchgeführt worden, der nach den Umständen und der wirtschaftlichen Praxis durch ein Unternehmen der Gemeinschaft hätte durchgeführt werden können. Außerdem müsse die Fiktion der Bewilligung der vorübergehenden Verwendung nach Art. 730 ZKDVO auch für den Kläger gelten. Da die Zollstelle gegenüber der leer in das Zollgebiet der Gemeinschaft einfahrenden Zugmaschine nicht tätig geworden sei und solche Leerfahrten in der Regel den Zweck verfolgten, einen Sattelaufleger leer oder beladen aufzunehmen und wieder aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft zu bringen, sei davon auszugehen, dass auch dem Kläger die vorübergehende Verwendung der Zugmaschine bewilligt worden sei.

Auf Vorabentscheidungsersuchen des Senats nach Art. 234 Abs. 3 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft im Verfahren VII R 15/02 (Beschluss vom 13. Mai 2003, BFH/NV 2003, 1231) hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) mit Urteil vom 15. Dezember 2004 (Rs. C-272/03, BFH/NV 2005, Beilage 2, S. 98) folgenden Rechtssatz aufgestellt:

"Die Artikel 718 Absatz 3 Buchstabe d und 670 Buchstabe p der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften sind dahin auszulegen, dass hiernach die Verwendung einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft zugelassenen Sattelzugmaschine für die Beförderung eines Auflegers von einem Ort innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft, wo der Aufleger mit Waren beladen wird, zu einem anderen Ort innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft, wo der Aufleger nur abgestellt wird, um später von einer anderen Sattelzugmaschine zu dem außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Warenempfänger befördert zu werden, untersagt ist."

II.

Die Revision des HZA ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Das HZA hat mit den angefochtenen Verwaltungsentscheidungen den Kläger zu Recht als Schuldner von Einfuhrabgaben in zutreffender Höhe in Anspruch genommen.

1. Im Streitfall ist für die Zugmaschine nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 (Zollkodex --ZK--) des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABIEG Nr. L 302/1) eine Zollschuld entstanden. Entsprechendes gilt nach § 21 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) für die Einfuhrumsatzsteuer.

a) Nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

(1) Die Sattelzugmaschine wurde durch das Passieren der Zollstelle an der Grenze des Zollgebiets der Gemeinschaft formlos in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung übergeführt (Art. 232 Abs. 1 Buchst. b i.V.m. Art. 233 Buchst. a ZKDVO). Dabei galt die Willensäußerung des Fahrers nach Art. 233 Buchst. a ZKDVO beim Passieren der Zollstelle an der Grenze als Antrag und das Nichttätigwerden der Zollstelle gemäß Art. 730 Satz 2 ZKDVO als Bewilligung der vorübergehenden Verwendung. Anders als das HZA meint, lagen die Voraussetzungen für die Bewilligung der vorübergehenden Verwendung zu diesem Zeitpunkt vor. Für die Anwendung der Fiktion des Art. 234 Abs. 2 ZKDVO, wonach die Waren als vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht gelten, wenn die Willensäußerung i.S. des Art. 233 ZKDVO erfolgt ist, ohne dass die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 ZKDVO erfüllt sind, ist daher kein Raum.

Maßgeblich für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 ZKDVO erfüllt sind, sind dabei nur im Zeitpunkt der Willensäußerung vorliegende objektive Voraussetzungen, auch wenn sie erst im Rahmen einer späteren Kontrolle aufgedeckt werden, nicht jedoch innere Tatsachen wie etwa die Absicht, die verbrachte Ware zu einem späteren Zeitpunkt anders zu verwenden, als es nach den Bestimmungen über das Zollverfahren zulässig ist, zu dem die Ware durch die Willensäußerung konkludent angemeldet wurde. Der gesetzliche Tatbestand des Art. 718 Abs. 3 ZKDVO knüpft nicht an Absichten oder innere Tatsachen des Antragstellers, sondern an objektive Tatsachen an, nämlich an Voraussetzungen, die in der betreffenden Ware bzw. bei ihrer Verwendung tatsächlich erfüllt sein müssen (a.A. FG Hamburg, Urteil vom 21. März 2002 IV 182/99, ZfZ 2002, 421). Im Zeitpunkt des Passierens der Zollstelle erfüllte die Zugmaschine alle objektiven Voraussetzungen, um in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung übergeführt zu werden, insbesondere die Voraussetzungen des Art. 718 Abs. 3 Buchst. a bis c ZKDVO. Die weitere "Voraussetzung" des Art. 718 Abs. 3 Buchst. d ZKDVO stellt in diesem Katalog einen Sonderfall dar. Anders als bei den Voraussetzungen nach Art. 718 Abs. 3 Buchst. a bis c ZKDVO, die bereits bei der Bewilligung der vorübergehenden Verwendung objektiv erfüllt sein müssen und von deren Vorliegen die Erteilung der Bewilligung daher abhängig gemacht werden kann, betrifft Art. 718 Abs. 3 Buchst. d ZKDVO den zeitlich der Erteilung der Bewilligung nachgelagerten Aspekt der tatsächlichen Verwendung der Ware im Zollgebiet der Gemeinschaft. Hierfür genügt es nicht, dass der Bewilligungsinhaber lediglich beabsichtigt, die Ware nur im zugelassenen Umfang zu verwenden, sondern er hat tatsächlich sicherzustellen, dass die Ware -- aus welchen Gründen auch immer -- keine unzulässige Verwendung erfährt. Es handelt sich daher weniger um eine "Voraussetzung" der Bewilligung im vorgenannten Sinne als vielmehr um eine Begrenzung der (erteilten) Bewilligung auf bestimmte zugelassene Verwendungen, die erst im weiteren Verlauf des Geschehens, d.h. nach Erteilung der Bewilligung zum Tragen kommt.

Hieraus folgt, dass die bloße Absicht, eine in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung übergeführte Ware anders als in dem von der erteilten Bewilligung vorgegebenen Rahmen zu nutzen, für sich genommen unschädlich ist. Erst dann, wenn sie sich in einem objektiv feststellbaren Tun oder Unterlassen nach außen manifestiert, ist dies als Verletzung der sich aus der Bewilligung ergebenden Verpflichtung anzusehen und gemäß den hierfür bestehenden Vorschriften zu sanktionieren.

(2) Nach Art. 718 Abs. 3 Buchst. d ZKDVO durfte die Sattelzugmaschine im Rahmen der erteilten Bewilligung nur für Beförderungen verwendet werden, die außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft begannen oder endeten. Hiergegen wurde im Streitfall verstoßen. Wie der

EuGH in seinem Urteil vom 15. Dezember 2004 Rs. C-272/03 entschieden hat, sind die Art. 718 Abs. 3 Buchst. d und Art. 670 Buchst. p ZKDVO dahin auszulegen, dass die Verwendung einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft zugelassenen Sattelzugmaschine für die Beförderung eines Aufliegers von einem Ort innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft, wo der Auflieger mit Waren beladen wird, zu einem anderen Ort innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft, wo der Auflieger nur abgestellt wird, um später von einer anderen Sattelzugmaschine zu dem außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Warenempfänger befördert zu werden, untersagt ist. Während in dem dem Urteil des EuGH zugrunde liegenden Fall die Beladung des Aufliegers in der Gemeinschaft erfolgte und dieser nach der Beförderung durch eine ausländische Zugmaschine innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft abgestellt wurde, verhält es sich im Streitfall genau umgekehrt: Hier wurde der (außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft) beladene Auflieger im Zollgebiet der Gemeinschaft von der streitgegenständlichen Zugmaschine aufgenommen und zu einem anderen Ort in der Gemeinschaft befördert, wo die im Auflieger verladene Waren entladen wurden. Der Senat hat jedoch keinen Zweifel daran, dass auch dieser Transport als von der Bewilligung der vorübergehenden Verwendung nicht gedeckter Binnenverkehr anzusehen ist, denn nach den Ausführungen des EuGH, denen der Senat folgt, müssen die beförderten Waren und Personen die Grenze des Zollgebiets der Gemeinschaft gemeinsam mit dem hierzu eingesetzten Fahrzeug überschreiten. Das war hier nicht der Fall, denn Auflieger und Sattelzugmaschine sind getrennt in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführt worden.

Die Ausnahmenvorschrift des Art. 718 Abs. 7 Buchst. c ZKDVO, wonach gewerblich verwendete Fahrzeuge im Binnenverkehr eingesetzt werden können, sofern die im Bereich des Verkehrs geltenden Vorschriften diese Möglichkeit vorsehen, greift ebenfalls nicht, weil weder vorgetragen noch ersichtlich ist, dass der Kläger über die hierfür erforderliche güterverkehrsrechtliche Genehmigung verfügte (Art. 718 Abs. 3 Buchst. d, Abs. 7 Buchst. c ZKDVO i.V.m. § 3 Abs. 1, § 6 des Güterkraftverkehrsgesetzes --GüKG--).

b) Die Pflichtverletzung hat sich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung auch wirklich ausgewirkt (Art. 204 Abs. 1 letzter Halbsatz ZK). Art. 859 ZKDVO enthält eine abschließende Regelung der Verfehlungen i.S. des Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK, die sich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben (EuGH-Urteil vom 11. November 1999 Rs. C 48/98 --Söhl & Söhlke--, EuGHE 1999, I-7877). Der Kläger kann sich nicht auf Art. 859 Nr. 4 ZKDVO berufen. Nach dieser Vorschrift hat sich die Verwendung einer in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung übergeführten Ware unter anderen als den in der Bewilligung vorgesehenen Voraussetzungen dann nicht ausgewirkt, wenn diese Verwendung im gleichen Verfahren bewilligt worden wäre, sofern ein entsprechender Antrag gestellt worden wäre. Die Zollbehörden hätten jedoch im Rahmen des hier eröffneten Verfahrens der vorübergehenden Verwendung auch auf einen entsprechenden Antrag des Klägers keine Möglichkeit gehabt, einen Binnenverkehr zu bewilligen (vgl. Senatsurteil vom 8. Juli 2004 VII R 60/03, BFH/NV 2005, 84). Der Kläger verfügte nämlich nicht über die dafür erforderliche güterverkehrsrechtliche Berechtigung (Art. 718 Abs. 3 Buchst. d, Abs. 7 Buchst. c ZKDVO i.V.m. § 3 Abs. 1, § 6 GüKG). Im Übrigen gibt es auch keine Hinweise dafür, dass dem Kläger eine solche Berechtigung für einen innergemeinschaftlichen Transport erteilt worden wäre.

c) Der Kläger ist gemäß Art. 204 Abs. 3 ZK Zollschuldner bzw. nach § 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 204 Abs. 3 ZK Steuerschuldner geworden, weil er als Inhaber der Bewilligung des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung (Art. 138 ZK) die Pflicht zu erfüllen hatte, die Zugmaschine nicht für die Durchführung eines unzulässigen Binnenverkehrs einzusetzen (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2005, 84).