

Bundesfinanzhof
Urteil vom 23. 5. 2006
- Az.: VII R 49/ 05

AO 1977 § 76; GüKG § 6; UStG § 1 Abs. 1 Nr. 4, § 21 Abs. 2; EUSTBV § 1 Abs. 2 Nr. 1; ZK Art. 137, Art. 204 Abs. 1, Art. 232 Abs. 1 Buchst. a; ZKDVO Art. 232 Abs. 1 Buchst. b, Art. 233 Buchst. a, Art. 555 Abs. 1 Buchst. c, Art. 558 Abs. 1 Buchst. c, Art. 859

Die Verwendung eines außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft zugelassenen und im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben in das Zollgebiet verbrachten Straßenfahrzeugs für einen unzulässigen Binnenverkehr innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft führt neben der Entstehung der Zollschild auch zur Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschild. Die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer setzt nicht voraus, dass der Binnentransport nur im umsatzsteuerrechtlichen Inland durchgeführt worden ist.

Gründe:

I. Das Bundesamt für Güterkraftverkehr stellte bei einer im März 2004 durchgeführten Kontrolle am Grenzzollamt X fest, dass der auf die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) in Bulgarien zugelassene aus Sattelzugmaschine und Auflieger bestehende Lastzug in Deutschland eine Werkzeugmaschine geladen hatte, um diese zu einer in Griechenland stattfindenden Messe zu befördern. Das Hauptzollamt Y, dessen Zuständigkeit auf den Beklagten und Revisionskläger (das Hauptzollamt - HZA -) übergegangen ist, setzte daraufhin mit Steuerbescheid die auf den Lastzug entfallenden Einfuhrabgaben (Zoll und Einfuhrumsatzsteuer) gegen die Klägerin fest und beschlagnahmte mit weiteren Bescheiden vom selben Tag den Lastzug nebst Schlüsseln, Kennzeichen und Fahrzeugpapieren.

Auf die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hob das Finanzgericht (FG) aus den in der Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2006, 100 veröffentlichten Gründen den Steuerbescheid insoweit auf, als Einfuhrumsatzsteuer festgesetzt worden ist, hob des Weiteren die Beschlagnahmebescheide hinsichtlich der Sattelzugmaschine auf und wies die Klage im Übrigen ab.

Hiergegen richtet sich die Revision des HZA. Das HZA ist der Ansicht, dass nur bei ordnungsgemäßer Durchführung des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung mit anschließender Wiederausfuhr eine Einfuhrumsatzsteuerschild nicht entstehe. Ausnahmen von dem Grundsatz der Harmonisierung von Zoll- und Einfuhrumsatzsteuervorschriften könnten nur gesetzlich geregelt werden, somit könne es ein unterschiedliches Schicksal eingeführter Waren bezüglich Zoll und Einfuhrumsatzsteuer nur in gesetzlich definiertem Umfang geben. Für die hier streitige Frage der Zollschildentstehung wegen zweckwidriger Verwendung eines Straßenfahrzeugs gebe es aber keine Sonderregelung für eine Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer. Die Klägerin schließt sich der Rechtsauffassung des FG an.

II. Die Revision des HZA ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, soweit der Klage stattgegeben worden ist und zur vollständigen Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Der angefochtene Steuerbescheid, soweit er Einfuhrumsatzsteuer gegen die Klägerin festsetzt, und die die Sattelzugmaschine betreffenden Beschlagnahmebescheide sind rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

1. Für den Lastzug ist - wie das FG zutreffend ausgeführt hat - nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex (ZK) eine Zollschuld entstanden, deren Schuldner die Klägerin ist, da eine der Pflichten aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung, in welches der Lastzug übergeführt worden war, nicht erfüllt worden ist.

a) Der Lastzug war durch das Passieren der Zollstelle an der Grenze des Zollgebiets der Gemeinschaft formlos in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung übergeführt worden (Art. 232 Abs. 1 Buchst. b der Zollkodex-Durchführungsverordnung - ZKDVO - i. V. m. Art. 233 Buchst. a ZKDVO). Nach Art. 558 Abs. 1 Buchst. c Halbsatz 1 ZKDVO durfte der Lastzug im Rahmen der bewilligten vorübergehenden Verwendung aber nur für Beförderungen verwendet werden, die außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft begannen oder endeten. Gegen diese Pflicht wurde im Streitfall verstoßen, da der Lastzug der Klägerin in Deutschland eine Werkzeugmaschine geladen hatte, um diese nach Griechenland zu transportieren.

b) Die Voraussetzungen der Ausnahmevorschrift des Art. 558 Abs. 1 Buchst. c Halbsatz 2 ZKDVO, wonach gewerblich verwendete Fahrzeuge im Binnenverkehr (Art. 555 Abs. 1 Buchst. c ZKDVO) eingesetzt werden können, sofern die im Bereich des Verkehrs geltenden Vorschriften diese Möglichkeit vorsehen, liegen nicht vor. Nach der im Streitfall allein in Betracht kommenden Vorschrift des § 6 Satz 2 Nr. 2 des Güterkraftverkehrsgesetzes - GüKG -) ist ein Unternehmer, der - wie die Klägerin - seinen Sitz nicht im Inland hat, für den grenzüberschreitenden gewerblichen Güterkraftverkehr von der Erlaubnispflicht gemäß § 3 GüKG befreit, soweit er Inhaber einer Genehmigung aufgrund der Resolution des Ministerrats der Europäischen Konferenz der Verkehrsminister (CEMT) vom 14. Juni 1973 (BGBl II 1974, 298) nach Maßgabe der Verordnung über den grenzüberschreitenden Güterkraftverkehr mit CEMT-Genehmigungen in der jeweils geltenden Fassung, d. h. für den Streitfall nach Maßgabe der Verordnung über den grenzüberschreitenden Güterkraftverkehr und den Kabotageverkehr (GüKGrKabotageV) vom 22. Dezember 1998 (BGBl I 1998, 3976), ist. Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat jedoch die Klägerin eine für den streitigen Transport nach Griechenland gültige CEMT-Genehmigung nicht vorlegen können.

§ 4 Abs. 1 GüKGrKabotageV verweist zwar auf die Resolution des Ministerrats der Europäischen Konferenz der Verkehrsminister vom 14. Juni 1973 in der jeweils geltenden Fassung; jedoch lässt sich aus der danach im Streitfall heranzuziehenden Gesamtresolution des Ministerrats der Europäischen Konferenz der Verkehrsminister (CEMT) zum Straßengüterverkehr vom 27. Mai 1994 (BGBl II 1998, 32) - entgegen der Ansicht der Klägerin - nicht herleiten, dass es für den streitigen Transport der Werkzeugmaschine nach Griechenland keiner CEMT-Genehmigung bedurfte. Nach der Regelung in Kapitel III Titel 2 Nr. 8 der genannten Gesamtresolution, auf welche die Klägerin sich beruft, ist von dem Genehmigungsverfahren die Beförderung von Kunstgegenständen und Kunstwerken für Ausstellungen, Messen oder für nicht gewerbliche Zwecke befreit. Das FG hat zutreffend ausgeführt, dass diese Voraussetzungen im Streitfall nicht vorliegen. Die Auffassung der Klägerin, dass nicht nur Kunstgegenstände und Kunstwerke, sondern jegliches Ausstellungsgut für Messen erfasst werde, sofern es zu nichtkommerziellen Zwecken transportiert werde, widerspricht dem eindeutigen Wortlaut der genannten Regelung.

c) 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 Abwick-

lung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben. Auf die insoweit allein in Betracht kommende Vorschrift des Art. 859 Nr. 4 ZKDVO kann sich die Klägerin nicht berufen, denn die Zollbehörden hätten im Rahmen des hier eröffneten Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung auch auf einen entsprechenden Antrag der Klägerin keine Möglichkeit gehabt, einen Binnenverkehr zu bewilligen. Wie ausgeführt, war die Klägerin nach den Feststellungen des FG nicht im Besitz der für den Transport von Deutschland nach Griechenland erforderlichen CEMT-Genehmigung. Wenn sie demgegenüber nunmehr vorträgt, dass sie über mehrere CEMT-Genehmigungen verfüge, dass eine solche Genehmigung bei dem damaligen Transport nur nicht mitgeführt worden sei, so handelt es sich zum einen um neuen Tatsachenvortrag, der im Revisionsverfahren nicht zulässig ist. Zum anderen berechtigt nach § 7a Nr. 3 GüKGrKabotageV eine CEMT-Genehmigung nur unter der Voraussetzung, dass sie während der gesamten Fahrt mitgeführt wird, zum grenzüberschreitenden Güterkraftverkehr, weshalb im Streitfall die Zollbehörden den beabsichtigten Binnenverkehr auch auf einen entsprechenden Antrag der Klägerin nicht hätten bewilligen dürfen.

d) Die Klägerin ist gemäß Art. 204 Abs. 3 ZK Zollschuldner geworden, weil sie als Inhaber der Bewilligung des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung (Art. 138 ZK) die Pflicht zu erfüllen hatte, den Lastzug nicht für die Durchführung eines unzulässigen Binnenverkehrs einzusetzen.

2. Die vorstehenden Ausführungen gelten in gleicher Weise für das Entstehen der Einfuhrumsatzsteuer und den Steuerschuldner. Anders als das FG meint, ist für den Lastzug neben der Zollschuld auch eine Einfuhrumsatzsteuerschuld entstanden, da nach § 21 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) für die Einfuhrumsatzsteuer die Vorschriften für Zölle sinngemäß gelten.

Der Einfuhrumsatzsteuer unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG die Einfuhr von Gegenständen im Inland oder in den - für den Streitfall keine Rolle spielenden - in der Vorschrift aufgeführten österreichischen Gebieten. Eine Definition der "Einfuhr" enthält das UStG nicht; der Begriff lässt sich jedoch anhand des Art. 7 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/ 388/ EWG - RL 77/ 388/ EWG - (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 145/ 1) bestimmen. Danach wird für die Einfuhr vorausgesetzt, dass der betreffende Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet über die Grenze des Zollgebiets der Gemeinschaft hinweg in die Gemeinschaft verbracht wird (Art. 7 Abs. 1 RL 77/ 388/ EWG), wobei die Einfuhr des Gegenstandes in dem Mitgliedstaat erfolgt, in dessen Hoheitsgebiet er sich im Zeitpunkt des Verbringens befindet (Art. 7 Abs. 2 RL 77/ 388/ EWG). Im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG ist danach die Einfuhr das Verbringen eines Gegenstandes aus dem Drittlandsgebiet in den Geltungsbereich des UStG (Weymüller in: Dorsch, Zollrecht, § 1 UStG Rz. 33, 39). Allerdings erfolgt nach Art. 7 Abs. 3 RL 77/ 388/ EWG bei einem Gegenstand, der - wie im Streitfall der Lastzug der Klägerin - der Regelung der vorübergehenden Einfuhr bei vollständiger Befreiung von Eingangsabgaben unterliegt, die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet der Gegenstand nicht mehr diesen Regelungen unterliegt. Somit wird ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet auch dann in den Geltungsbereich des UStG i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG eingeführt, wenn er zunächst über einen anderen Mitgliedstaat in das Zollgebiet der Gemeinschaft gelangt ist, dabei in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung übergeführt worden ist und dieses Zollverfahren im Geltungsbereich des UStG endet (vgl. Weymüller in: Dorsch, a. a. O., § 1 UStG Rz. 33).

Für den Streitfall kommt es daher nicht darauf an, ob der Lastzug der Klägerin unmittelbar nach Deutschland eingereist ist oder über einen anderen Mitgliedstaat das

Zollgebiet der Gemeinschaft erreicht hat. Da der Lastzug in Deutschland nicht in der zugelassenen Weise, sondern für einen unzulässigen Binnenverkehr verwendet worden ist, wurde das bewilligte Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung nicht unter den vorgesehenen Voraussetzungen beendet (Art. 89 Abs. 2 ZK). Damit war der Lastzug einfuhrumsatzsteuerrechtlich im Inland eingeführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) und unterlag der Einfuhrumsatzsteuer.

Mit der Einfuhr des Gegenstandes aus dem Drittlandsgebiet treten nach Art. 10 Abs. 3 Unterabs. 1 RL 77/ 388/ EWG der Steuertatbestand und der Steueranspruch ein (Satz 1 der Vorschrift); bei einem Gegenstand, der (u. a.) der Regelung der vorübergehenden Einfuhr bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben unterliegt, allerdings erst zu dem Zeitpunkt, zu dem der Gegenstand diesen Regelungen nicht mehr unterliegt (Satz 2 der Vorschrift). Art. 10 Abs. 3 Unterabs. 2 RL 77/ 388/ EWG bestimmt darüber hinaus, dass bei Gegenständen, die Zöllen oder anderen gemeinschaftlichen Abgaben unterliegen, der Steuertatbestand und der Steueranspruch auf die Einfuhrumsatzsteuer zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem der Tatbestand und der Anspruch dieser gemeinschaftlichen Abgaben entstehen. Nach Art. 10 Abs. 3 Unterabs. 3 RL 77/ 388/ EWG sind die zollrechtlichen Vorschriften über den Steuertatbestand und den Steueranspruch selbst auf eingeführte Gegenstände, die keinen gemeinschaftlichen Abgaben unterliegen, anzuwenden.

Diese enge Verknüpfung des Einfuhrumsatzsteuerrechts mit dem Zollrecht, die durch die RL 77/ 388/ EWG zwingend und ohne Ausnahme angeordnet wird, wird zum einen durch § 21 Abs. 2 UStG in nationales Recht umgesetzt; nach dieser Vorschrift gelten für die Einfuhrumsatzsteuer - von einigen hier nicht maßgebenden Ausnahmen abgesehen - die Vorschriften für Zölle sinngemäß. Durch die sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften soll insbesondere sichergestellt werden, dass die bei der Einfuhr zu erhebenden Abgaben von ein und derselben Behörde in einem Bescheid nach dem gleichen Verfahren aufgrund einheitlich getroffener Feststellungen einfach und zweckmäßig erhoben werden; dieser Zweck wird nur erreicht, wenn es regelmäßig zur Anwendung der Zollvorschriften auf die Einfuhrumsatzsteuer kommt (Senatsurteil vom 3. Mai 1990 VII R 71/ 88, BFHE 161, 260). Zum anderen kann - bezogen auf den Streitfall - nach § 5 Abs. 2 Nr. 5 UStG für Gegenstände, die nur vorübergehend eingeführt und danach unter zollamtlicher Überwachung wieder ausgeführt werden, durch Rechtsverordnung Steuerfreiheit oder Steuerermäßigung angeordnet werden. Dementsprechend bestimmt § 1 Abs. 2 Nr. 1 der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (EUSTBV), dass die vorübergehende Einfuhr von Gegenständen, die nach den Art. 137 bis 144 ZK frei von Einfuhrabgaben i. S. des Art. 4 Nr. 10 ZK eingeführt werden können, einfuhrumsatzsteuerfrei ist. Diese Vorschrift gilt zwar nur vorbehaltlich des § 11 EUSTBV, der die Bindung des Einfuhrumsatzsteuerrechts an die zollrechtlichen Vorschriften über die vorübergehende Verwendung in bestimmten Punkten modifiziert. Jedoch enthält weder § 11 EUSTBV noch eine andere umsatzsteuerrechtliche Vorschrift eine Regelung, wonach - wie es das FG angenommen hat - die vorübergehende Verwendung von Straßenfahrzeugen für einen zollrechtlich unzulässigen Binnenverkehr (Art. 555 Abs. 1 Buchst. c ZKDVO) gleichwohl einfuhrumsatzsteuerfrei ist, solange kein Binnentransport im Inland stattfindet. In Anbetracht der durch Art. 7 Abs. 3 und Art. 10 Abs. 3 RL 77/ 388/ EWG angeordneten Verknüpfung von Einfuhrumsatzsteuerrecht und Zollrecht hätte es aber - wie die Revision zutreffend ausführt - einer solchen gesetzlichen Regelung bedurft, um zu dem vom FG gefundenen Ergebnis zu gelangen.

Für die Frage, ob die vorübergehende Einfuhr eines Gegenstandes gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 1 EUSTBV einfuhrumsatzsteuerfrei ist, kommt es somit darauf an, ob die Voraussetzungen für eine vorübergehende Verwendung unter vollständiger Befreiung

von den Einfuhrabgaben gemäß Art. 137 bis 144 ZK und den dazugehörigen Durchführungsvorschriften der ZKDVO erfüllt sind. Da im Streitfall diese Voraussetzungen - wie ausgeführt - bezüglich des von der Klägerin verwendeten Lastzuges nicht erfüllt waren, ist für den Lastzug neben der Zollschuld auch eine Einfuhrumsatzsteuerschuld entstanden, deren Schuldner die Klägerin ist. Dass dieses Ergebnis dem Sinn und Zweck der Einfuhrumsatzsteuer widerspricht, wird vom FG nicht aufgezeigt und ist auch nicht ersichtlich. Die Einfuhrumsatzsteuer ist eine Einfuhrabgabe (§ 1 Abs. 1 Satz 3 des Zollverwaltungsgesetzes), es widerspricht nicht ihrem Sinn und Zweck, sie zu erheben, wenn eine an sich einfuhrabgabepflichtige Ware, deren vorübergehende Verwendung unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben bewilligt worden ist, unter Verletzung der sich aus diesem Zollverfahren ergebenden Pflichten im Inland verwendet wird.

3. Zweifel bezüglich der Höhe der erhobenen Einfuhrabgaben sind nicht ersichtlich.

4. Da nach den Feststellungen des FG die Klägerin den Abgabebetrag bisher nicht entrichtet hat, durfte das HZA - wie das FG zutreffend ausgeführt hat - den Lastzug zur Sicherung des Abgabenanspruchs gemäß Art. 232 Abs. 1 Buchst. a ZK i. V. m. Art. 4 Nr. 23 ZK und § 76 Abs. 1 bis 3 der Abgabenordnung (AO 1977) mit Beschlag belegen (vgl. dazu: Klein/ Rüsken, AO, 8. Aufl., § 76 Rz. 1). Da der zu sichernde Abgabenanspruch ca. 14 000 € beträgt, der Wert des Aufliegers dagegen vom HZA mit nur 10 000 € angesetzt worden ist, was von Seiten des FG auch nicht als unzutreffend beanstandet worden ist, erweist sich die Beschlagnahme auch der Sattelzugmaschine nicht als ermessensfehlerhaft. Dass die Beschlagnahme des gesamten Lastzuges aus anderen Gründen rechtsfehlerhaft ist, ist weder geltend gemacht noch ersichtlich.