Urteil vom 20. Mai 2014, VII R 47/13

Einfuhrabgabenpflicht bei Nichtbeachtung des Zollflugplatzzwangs

BFH VII. Senat

ZK Art 3 Abs 3, ZK Art 4 Nr 5, ZK Art 4 Nr 8, ZK Art 4 Nr 19, ZK Art 37 Abs 1, ZK Art 38 Abs 1 Buchst a, ZK Art 38 Abs 4, ZK Art 40, ZK Art 73, ZK Art 185 Abs 1, ZK Art 202 Abs 1 S 1 Buchst a, ZK Art 202 Abs 1 S 2, ZK Art 202 Abs 3, ZK Art 212a, ZK Art 218 Abs 1, ZK Art 218 Abs 3, ZK Art 220 Abs 1, ZK Art 220 Abs 2 Buchst b, ZollVG § 2 Abs 2, ZollVG § 2 Abs 6, ZollV § 2 Abs 3, ZollV § 3 Abs 4, ZollV § 5 Abs 1 Nr 1 Buchst g, ZKDV Art 230 Buchst d, ZKDV Art 233 Abs 1 Buchst b, ZKDV Art 234 Abs 1, EWGV 2913/92 Art 3 Abs 3, EWGV 2913/92 Art 4 Nr 5, EWGV 2913/92 Art 4 Nr 8, EWGV 2913/92 Art 4 Nr 19, EWGV 2913/92 Art 37 Abs 1, EWGV 2913/92 Art 38 Abs 1 Buchst a, EWGV 2913/92 Art 38 Abs 4, EWGV 2913/92 Art 40, EWGV 2913/92 Art 73, EWGV 2913/92 Art 185 Abs 1, EWGV 2913/92 Art 202 Abs 1 S 1 Buchst a, EWGV 2913/92 Art 202 Abs 1 S 2, EWGV 2913/92 Art 202 Abs 3, EWGV 2913/92 Art 212a, EWGV 2913/92 Art 218 Abs 1, EWGV 2913/92 Art 218 Abs 3, EWGV 2913/92 Art 220 Abs 1, EWGV 2913/92 Art 220 Abs 2 Buchst b, EWGV 2454/93 Art 230 Buchst d, EWGV 2454/93 Art 233 Abs 1 Buchst b, EWGV 2454/93 Art 234 Abs 1

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 13. Februar 2013, Az: 2 K 671/12

Leitsätze

1. NV: Die Nacherhebung eines geschuldeten Abgabenbetrags gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK setzt die zollamtliche Behandlung einer abgabenpflichtigen Ware voraus, im Zuge derer die Abgaben nicht oder in zu geringer Höhe erfasst wurden.

2. NV: Mangels gesetzlicher Formvorschriften kann eine Befreiung vom Zollflugplatzzwang seitens der zuständigen Zollbehörde auch mündlich erklärt und gegebenenfalls durch Dritte per Funk an den Adressaten übermittelt werden.

3. NV: Ist eine Erklärung der Zollbehörde bei objektiver Betrachtung nicht als Befreiung vom Zollflugplatzzwang zu verstehen, ist das Luftfahrzeug vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht worden und die Einfuhrabgabenschuld entstanden; eine Abgabenbefreiung bleibt gemäß Art. 212a ZK möglich.

Tatbestand

1 I. Am 9. Oktober 2011 flog der Kläger und Revisionskläger (Kläger) als Pilot und Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft (KG), die gewerbliche Passagier- und Güterlufttransporte durchführt, mit einem im Betrieb der KG eingesetzten Flugzeug zu einem Geschäftstermin nach X (Drittland). Anders als geplant, landete er beim Rückflug aus dem Drittland nicht in A-Stadt, sondern flog direkt zu seinem Zielflugplatz B-Stadt, der weder Zollflugplatz i.S. des § 2 Abs. 2 des Zollverwaltungsgesetzes (ZollVG) und § 3 der Zollverordnung (ZollV) noch besonderer Landeplatz i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. g ZollV ist.

2 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) Kenntnis vom direkten Anflug des Flugplatzes B-Stadt erhalten hatte, sah er das Flugzeug als vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht an und setzte gegen den Kläger (sowie mit gesonderten Bescheiden gegen die KG und weitere Personen als Gesamtschuldner) die auf das Flugzeug entfallenden Einfuhrabgaben (Zoll und Einfuhrumsatzsteuer) fest.

3 Einspruch und Klage gegen den Abgabenbescheid blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Zollschuld sei gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex (ZK) entstanden. Das Flugzeug sei eine einfuhrabgabenpflichtige Ware, die der Kläger vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht habe, da er ohne Befreiung vom Zollflugplatzzwang, d.h. unter Verletzung der Beförderungspflicht gemäß Art. 38 Abs. 1 ZK i.V.m. § 2 Abs. 2 ZollVG auf einem Flugplatz gelandet sei, der weder Zollflugplatz noch besonderer Landeplatz i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. g ZollV sei.

4 Das Vorbringen des Klägers, ihm und seinem Kopiloten sei von der Flugsicherung in A-Stadt bzw. der Z-Flugservices

GmbH mitgeteilt worden, der Zoll am Flughafen A-Stadt verzichte auf die Gestellung, weshalb er von einer Zwischenlandung abgesehen habe und direkt nach B-Stadt weitergeflogen sei, könne als wahr unterstellt werden. Dennoch stehe der nachträglichen buchmäßigen Erfassung der geschuldeten Einfuhrabgaben Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK nicht entgegen. Als erfahrener Pilot, mit langjähriger Flugpraxis auch in Bezug auf Drittlandsflüge, sei der Kläger mit den zollrechtlichen Pflichten und der Möglichkeit einer Befreiung vom Zollflugplatzzwang vertraut und sei sich der Ausnahmesituation bewusst gewesen. Er hätte deshalb bei Aufbietung der gebotenen Sorgfalt erkennen können, dass selbst im Fall eines auf einem Irrtum der Zollbehörden beruhenden tatsächlichen Verzichts auf die Gestellung des Flugzeugs die Landung auf dem Zollflugplatz zwingend gewesen sei. Eine Abgabenbefreiung für Rückwaren gemäß Art. 212a i.V.m. Art. 185 Abs. 1 ZK komme wegen offensichtlicher Fahrlässigkeit auf Seiten des Klägers nicht in Betracht.

5 Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, der fernmündliche Verzicht der zuständigen Zollbehörde auf die Gestellung des Luftfahrzeugs sei ein Verwaltungsakt, auf dessen Richtigkeit er habe vertrauen dürfen. Ihm sei aufgrund dieser kurz vor der Zwischenlandung übermittelten Erklärung weder zuzumuten gewesen, den Irrtum der Zollbehörde zu erkennen und trotz des Verzichts auf die Gestellung zu landen, noch im Hinblick auf die inhaltliche Richtigkeit der Mitteilung weitere Informationen einzuholen. Das streitgegenständliche Luftfahrzeug sei darüber hinaus seit langem in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) zugelassen und registriert, weshalb es entgegen der Rechtsauffassung des FG bereits keine abgabenpflichtige Ware sei. Die Erklärung der Zollbehörde, auf eine Gestellung zu verzichten, sei eine Befreiung vom Zollflugplatzzwang, weshalb ein vorschriftswidriges Verbringen des Luftfahrzeuges zu verneinen und eine Abgabenschuld nicht entstanden sei.

6 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung sowie den Abgabenbescheid des HZA vom 16. Februar 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Juni 2012 aufzuheben.

7 Das HZA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

8 Es schließt sich der Auffassung des FG an und weist darauf hin, dass der Zollflugplatzzwang gemäß § 2 Abs. 2 ZollVG dazu diene, die Möglichkeit einer Kontrolle aller auf dem Luftweg in das Zollgebiet der Union verbrachten Waren sicherzustellen. Dementsprechend sei die Gestellung dieser Waren auf einem anderen Flugplatz als einem Zollflugplatz nur ausnahmsweise und unter Beachtung förmlicher Antragsvoraussetzungen gestattet. Dieses Bewilligungsverfahren sei dem Kläger hinreichend bekannt, weshalb er sich vernünftigerweise hätte fragen müssen, warum im Streitfall eine Befreiung vom Zollflugplatzzwang ad hoc und formlos erteilt werden könne. Wegen dieser unvermeidbaren Zweifel hätte sich der Kläger trotz der Mitteilung über den Gestellungsverzicht zur Zwischenlandung veranlasst sehen müssen. Er habe daher offensichtlich fahrlässig gehandelt.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision des Klägers ist mit dem Ergebnis der Aufhebung des angefochtenen Urteils und der Zurückverweisung der Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung begründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO).

10 1. Zu Unrecht sieht das FG im Streitfall Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK als einschlägig an und begründet damit die Rechtmäßigkeit des streitgegenständlichen Einfuhrabgabenbescheids.

11 Art. 220 ZK ist anzuwenden, wenn eine abgabenpflichtige Ware zollamtlich behandelt, die Abgaben jedoch nicht oder in zu geringer Höhe erfasst wurden. Für diesen Fall berechtigt Art. 220 Abs. 1 ZK die Zollbehörde zu einer Nacherhebung des geschuldeten Abgabenbetrags.

12 Im Fall des streitgegenständlichen Flugzeugs fehlt es an Gestellung, Anmeldung und zollamtlicher Behandlung der Ware, weshalb eine buchmäßige Erfassung der Abgaben gemäß Art. 218 Abs. 1 ZK beim Einflug aus dem Drittland nicht in Frage kam. Dementsprechend wurden der angefochtene Einfuhrabgabenbescheid vom 16. Februar 2012 sowie die Einspruchsentscheidung vom 21. Juni 2012 seitens des HZA richtigerweise auf Art. 218 Abs. 3 ZK gestützt. Das HZA hat erstmalig Abgaben gemäß Art. 218 ZK buchmäßig erfasst und mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzt, nachdem der direkte Einflug aus dem Drittland zum Flugplatz B-Stadt festgestellt worden war, und nicht eine frühere fehlerhafte buchmäßige Erfassung zulasten des Klägers korrigiert. Die Abgabenfestsetzung ist daher keine Nacherhebung i.S. des Art. 220 Abs. 1 ZK.

13 Dagegen geht das FG offenbar von einer Nacherhebung gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK aus, indem es ausführt, Art. 220

Abs. 2 Buchst. b ZK stehe der nachträglichen buchmäßigen Erfassung der geschuldeten Einfuhrabgaben nicht entgegen. In der Folge kommt es daher zu dem unzutreffenden Schluss, die Behauptung des Klägers, er habe über Funk eine Mitteilung erhalten, wonach der Zoll auf eine Gestellung am Flughafen A-Stadt verzichte, könne als wahr unterstellt werden und eine diesbezügliche Beweisaufnahme könne unterbleiben, da der Kläger selbst im Fall eines seitens der Zollbehörden irrtümlich erklärten Gestellungsverzichts diesen Irrtum vernünftigerweise hätte erkennen können.

14 2. Entgegen der Ansicht des FG bedarf die behauptete Mitteilung über Funk jedoch der Klärung, um festzustellen, ob der Kläger das Flugzeug vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht und dadurch den Tatbestand des Art. 202 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a, Satz 2 ZK verwirklicht hat. Die Sache ist aufgrund fehlender Tatsachenfeststellungen mithin nicht spruchreif und zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

15 Nach Art. 202 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a, Satz 2 ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht wird.

16 a) Anders als die Revision meint, war das Flugzeug bei seiner Rückkehr aus dem Drittland eine einfuhrabgabenpflichtige Ware.

17 Durch das Verbringen aus dem Zollgebiet der Union verliert eine Ware ihren zollrechtlichen Status als Gemeinschaftsware (Art. 4 Nr. 8 ZK) und wird zur Nichtgemeinschaftsware. Infolgedessen sind auch ehemalige Gemeinschaftswaren, wenn sie wieder in das Zollgebiet der Union verbracht werden, grundsätzlich einfuhrabgabenpflichtig.

18 Das streitgegenständliche Flugzeug wurde zunächst aus dem Zollgebiet der Union in das Drittland ausgeflogen und verlor damit seine Gemeinschaftswareneigenschaft. Beim Verbringen des Flugzeugs in das Zollgebiet der Union im Zuge des Rückflugs nach Deutschland war es folglich eine abgabenpflichtige Nichtgemeinschaftsware.

19 b) Vorschriftswidriges Verbringen im Sinne der Vorschrift bedeutet jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der einzuhaltenden Pflichten wie u.a. derjenigen aus Art. 38 bis 41 ZK.

20 Gemäß Art. 37 Abs. 1 ZK unterliegen vom Zeitpunkt des Verbringens in das Zollgebiet der Union alle Waren der zollamtlichen Überwachung. Sie sind nach bestimmten Regeln zu befördern und schließlich gemäß Art. 40 ZK zu gestellen, d.h. den Zollbehörden ist mitzuteilen, dass sich die körperlich verbrachten Waren bei der Zollbehörde oder an einem anderen von den Zollbehörden dafür vorgesehenen Ort befinden (Art. 4 Nr. 19 ZK). Im Hinblick auf eine ordnungsgemäße Beförderung einzuhaltende Pflichten ergeben sich aus Art. 38 ZK, den Vorschriften der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZKDVO) und den ergänzenden nationalen Regelungen, etwa §§ 2 bis 4 ZollVG. Danach müssen die Waren nach dem Grenzübertritt unverzüglich und auf den festgelegten Wegen zur Zollstelle oder an andere von den Zollbehörden zugelassene Orte befördert werden.

21 Werden Waren auf dem Luftweg befördert, sind sie mit Überfliegen der Grenze des Zollgebiets der Union in das Zollgebiet verbracht (vgl. Art. 3 Abs. 3 ZK). Hinsichtlich der nach Art. 38 Abs. 1 Buchst. a ZK obliegenden Beförderungspflicht gilt gemäß § 2 Abs. 2 ZollVG grundsätzlich der Zollflugplatzzwang, d.h. einfliegende Luftfahrzeuge dürfen nur auf einem Zollflugplatz landen. Der Verkehrslandeplatz B-Stadt ist jedoch kein Zollflugplatz i.S. des § 2 Abs. 2 ZollVG und auch kein besonderer Landeplatz i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. g ZollV.

22 c) Im Einzelfall kann eine Befreiung vom Zollflugplatzzwang gemäß § 3 Abs. 4 i.V.m. § 2 Abs. 3 ZollV im Verwaltungsweg gewährt werden. Dass diese Befreiung in einer bestimmten Form zu erteilen ist, lässt sich aus den Vorschriften der ZollV nicht ableiten. Gegen die mündliche Erteilung der Befreiung sprechen keine Rechtsvorschriften, sondern allenfalls Dienstvorschriften. Eine (wie im Streitfall behauptet) mündlich erklärte und dem Adressaten gegebenenfalls über Dritte per Funk mitgeteilte Befreiung vom Zollflugplatzzwang ist eine Entscheidung der Zollbehörde i.S. des Art. 4 Nr. 5 ZK und damit ein (jedenfalls) wirksamer Verwaltungsakt, der zur Landung auf einem anderen Flugplatz berechtigt.

23 Das FG wird im zweiten Rechtsgang daher zu prüfen haben, ob dem Kläger tatsächlich der Verzicht der zuständigen Zollbehörde auf die Gestellung und die Anmeldung des Luftfahrzeugs mitgeteilt und dadurch ein direkter Weiterflug zu seinem Zielflugplatz B-Stadt bewilligt wurde. Hierfür ist festzustellen, ob die zuständige Zollbehörde einen Gestellungsverzicht erklärt und diesen durch die Flugsicherung und die Z-Flugservices GmbH als Boten per Funk dem Kläger bzw. dem Kopiloten übermittelt hat. Sollte sich dies feststellen lassen, ist zu klären, ob die

Mitteilung objektiv als Befreiung vom Zollflugplatzzwang und Genehmigung des direkten Weiterflugs zum Flugplatz B-Stadt gewertet werden kann. Dabei ist zu beachten, dass ein erklärter Verzicht des Zollamts auf die Gestellung der Ware oder sogar lediglich ein Verzicht auf deren Kontrolle, der die Verpflichtung zur Gestellung und Anmeldung der Ware gerade nicht entfallen ließe, nicht zwangsläufig die Befreiung vom Zollflugplatzzwang bedeutet. Jedoch ist ein per Funk unmittelbar vor der geplanten Landung des Luftfahrzeugs auf dem Zollflugplatz ausgesprochener Verzicht auf die körperliche Anwesenheit oder Begutachtung der Ware nur notwendig und sinnvoll, wenn die Zollstelle auch einem direkten Weiterflug ohne Zwischenlandung zustimmen und diesen ermöglichen will. Dementsprechend dürfte in solchen Fällen vom Standpunkt eines objektiven Erklärungsempfängers von der gleichzeitigen Gewährung einer Befreiung vom Zollflugplatzzwang im Einzelfall auszugehen sein.

24 d) Ließe sich danach eine Befreiung vom Zollflugplatzzwang bejahen, wäre der Kläger zwangsläufig auch von der Gestellungspflicht befreit gewesen. Weil in diesen Fällen gleichwohl eine Überführung in den freien Verkehr erfolgen muss und eine Überführung stets eine Anmeldung erfordert, eine Zollstelle aber nicht berührt wird, werden Gestellung und Anmeldung gemäß Art. 233 Abs. 1 Buchst. b, Art. 230 Buchst. d, Art. 234 Abs. 1 ZKDVO fingiert. Das Luftfahrzeug gälte in diesem Fall als überlassen i.S. des Art. 73 ZK (Art. 234 Abs. 1 ZKDVO) und wäre demnach nicht vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht worden. Eine Zollschuldentstehung gemäß Art. 202 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a, Satz 2 ZK wäre zu verneinen.

25 e) Im Hinblick auf den Inhalt der Funkmitteilungen sowie deren Urheberschaft trägt der Kläger die Feststellungslast. Sollten die behaupteten Mitteilungen über Funk nicht bestätigt werden können, hätte der Kläger, indem er B-Stadt direkt anflog, die Beförderungspflicht i.S. des Art. 38 Abs. 1 Buchst. a ZK verletzt. Zudem hätte er das Luftfahrzeug nicht gemäß Art. 40 ZK gestellt, ohne von der Gestellungspflicht befreit zu sein. Damit wäre der Tatbestand des Art. 202 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a, Satz 2 ZK verwirklicht und der Kläger wäre als Verbringer zu Recht nach Art. 202 Abs. 3 Anstrich 1 ZK als Abgabenschuldner in Anspruch genommen worden. Das vorschriftswidrige Verbringen i.S. des Art. 202 Abs. 1 ZK ist eine reine Tathandlung; es handelt sich um objektives Fehlverhalten beim Verbringen ins Zollgebiet der Union. Vorstellungen oder Verschulden des Handelnden sind für die Frage der Vorschriftswidrigkeit des Verbringes unerheblich (Senatsbeschluss vom 30. August 1994 VII B 71/94, BFH/NV 1996, 375).

26 In diesem Fall käme eine Abgabenbefreiung für Rückwaren gemäß Art. 185 Abs. 1 i.V.m. Art. 212a ZK nicht in Betracht, weil das Verhalten des Klägers --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- als offensichtlich fahrlässig anzusehen wäre.

27 f) Sollte das FG nach Sachverhaltsaufklärung zu dem Ergebnis gelangen, die behaupteten Mitteilungen über Funk seien zwar tatsächlich gegeben worden, seien aber (z.B. wegen eines anderen Wortlauts als behauptet) bei objektiver Betrachtung nicht als Erteilung einer Befreiung vom Zollflugplatzzwang zu verstehen, hätte der Kläger das Flugzeug ebenfalls vorschriftswidrig i.S. des Art. 202 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a, Satz 2 ZK in das Zollgebiet der Union verbracht.

28 In diesem Fall wäre wiederum eine mögliche Abgabenbefreiung für Rückwaren zu prüfen, deren Voraussetzungen gemäß Art. 185 Abs. 1 ZK im Streitfall vorliegen dürften, die aber gemäß Art. 212a ZK davon abhinge, dass im Verhalten des Klägers, d.h. in seiner irrigen Annahme, ihm sei mit der Durchsage über Funk eine Befreiung vom Zollflugplatzzwang erteilt worden, keine offensichtliche Fahrlässigkeit läge.

29 Bei der Frage offensichtlicher Fahrlässigkeit eines Beteiligten sind nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) die Komplexität der Vorschriften, deren Nichterfüllung die Zollschuld begründet, sowie die Erfahrung und die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers zu berücksichtigen (EuGH-Urteil vom 11. November 1999 C-48/98 -Söhl & Söhlke-, Slg. 1999, I-7877, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2000, 12). Dabei sind die im Rahmen des Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK für die Prüfung, ob der Irrtum der Zollbehörde einem Wirtschaftsteilnehmer erkennbar war, herangezogenen Kriterien entsprechend anzuwenden (EuGH-Urteil vom 13. März 2003 C-156/00, Slg. 2003, I-2527, ZfZ 2003, 189). Der Tatrichter hat die Verhältnisse des Einzelfalls zusammenfassend zu würdigen, wobei er die zu berücksichtigenden Kriterien je nach Sachlage unterschiedlich gewichten kann (Senatsbeschlüsse vom 24. August 2009 VII B 255/08, BFH/NV 2010, 80, 81, und vom 17. August 2007 VII B 1/07, BFH/NV 2008, 123, 124).

30 3. Die Kostenentscheidung ist gemäß § 143 Abs. 2 FGO dem FG vorzubehalten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de