

# Urteil vom 29. Januar 2015, V R 5/14

## Zum Merkmal "Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer" in § 3 Abs. 8 UStG

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1, UStG § 1 Abs 2a, UStG § 3 Abs 6, UStG § 3 Abs 8, UStG § 13a Abs 2, UStG § 21 Abs 2, EGRL 112/2006 Art 32, EGRL 112/2006 Art 201, EWGV 918/83 Art 27, AO § 42, BGB § 305c, ZK Art 4 Nr 18, ZK Art 5 Abs 2, ZK Art 5 Abs 4, ZK Art 38 Abs 4, ZK Art 61, ZK Art 62, ZK Art 201, ZKDV Art 233, ZKDV Art 237, ZKDV Art 238, ZollVG § 5 Abs 2, ZollV § 5 Abs 1, FGO § 51 Abs 1, ZPO § 41 Nr 4, EWGV 2913/92 Art 4 Nr 18, EWGV 2913/92 Art 5 Abs 2, EWGV 2913/92 Art 5 Abs 4, EWGV 2913/92 Art 38 Abs 4, EWGV 2913/92 Art 61, EWGV 2913/92 Art 62, EWGV 2913/92 Art 201, EWGV 2454/93 Art 233, EWGV 2454/93 Art 237, EWGV 2454/93 Art 238, UStG VZ 2007

vorgehend FG Münster, 13. Januar 2014, Az: 15 K 2663/10 U

## Leitsätze

1. Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer i.S. des § 3 Abs. 8 UStG ist die Person, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt oder in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird. Darauf, dass tatsächlich Einfuhrumsatzsteuer angefallen ist, kommt es nicht an.
2. Als Vertreter "für Rechnung" eines anderen i.S. des Art. 5 Abs. 2 ZK handelt nicht, wer in eigener Person alle etwaig anfallenden Steuern und sonstige Kosten trägt und sein Handeln sich für den anderen unter keinem denkbaren Gesichtspunkt wirtschaftlich auswirkt.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14. Januar 2014 15 K 2663/10 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

- I.
- 1 Streitig ist, ob die Lieferung von Waren (Bücher, CD's) mit einem Warenwert von bis zu 22 € aus einem in der Schweiz gelegenen Auslieferungslager an im Inland ansässige Kunden nach § 3 Abs. 8 des Umsatzsteuergesetzes 2005 in der im Streitjahr (2007) geltenden Fassung (UStG) im Inland steuerbar ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war im Streitjahr umsatzsteuerrechtliche Organträgerin u.a. der in H (Inland) geschäftsansässigen X-GmbH und der Y-GmbH. Zum Konzern der Klägerin gehörte auch die in der Schweiz geschäftsansässige B-AG, eine Enkelgesellschaft der Klägerin.
- 3 Die Y-GmbH, die Betriebsabteilung "C", führte das Buchgeschäft in eigenem Namen, aber für Rechnung, im Interesse und auf Risiko der X-GmbH. Die Y-GmbH schloss die Verträge mit den Kunden von "C" ab und belieferte im Streitjahr die Kunden im Versandhandel mit Schallplatten, CD's, Videokassetten, Büchern und Ähnlichem. Wie in den Vorjahren versandte "C" auch im Jahr 2007 Kataloge an die Kunden, aus denen diese vierteljährlich mindestens einen Artikel per Bestellkarte bestellen mussten. Unterblieb die Bestellung, versandte "C" an die Kunden für das Vierteljahr einen sog. Hauptvorschlag. Auf der Beitrittserklärung von "C" in der Fassung 2007 hieß es dazu u.a.: "Ich kaufe in einer Filiale oder per Postbestellung mit Versandkostenanteil; es gelten die Lieferbedingungen bei Versandbestellungen (siehe vorletzte Katalogseite). Erfüllungsort H." In den auf der vorletzten Seite der verwendeten Kataloge abgedruckten Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) heißt es: "Sie bevollmächtigen uns,

alle für die Einfuhr aus der Schweiz notwendigen Erklärungen abzugeben. Hierfür fallen derzeit keine Steuern an. Bei Änderungen werden wir anfallende Steuern und sonstige Kosten natürlich für Sie übernehmen." In Fettdruck hieß es abschließend: "Weitere Vereinbarungen gibt es nicht." Die Kunden mussten die Entgelte für die von ihnen bei "C" gekauften Waren auf ein inländisches Konto einer deutschen Bank bezahlen.

- 4 Nachdem bis April 1998 die Belieferung der Kunden vom inländischen Zentrallager H aus erfolgte, erfolgte danach die Versendung von Großartikeln des Sortiments (z.B. Serien-CD's, Hauptvorschlags-CD's) für ganz Europa (Bundesrepublik Deutschland, Österreich, Niederlande) aus Q in der Schweiz.
- 5 Die Deutsche Post AG, für die die P GmbH & Co. OHG bzw. die P Vertriebs GmbH und Co. KG (P) tätig wurden, holte die Ware aus Q ab und erledigte die Zollformalitäten. Dies geschah, indem die P an der Grenze dem deutschen Zoll (Zollamt) einen von der Y-GmbH nicht auf amtlichem Vordruck gefertigten "Antrag auf Freischreibung der Sendungen" mit folgendem Text vorlegte: "Hiermit beantragen wir (Y-GmbH) die Freischreibung der Sendungen nach Art. 27 der EG-Verordnung Nr. 918 aus dem Jahr 1983." Dieses Verfahren entsprach einem zwischen der Deutschen Post AG und dem deutschen Zollamt abgestimmten Verfahren. Wegen der Einzelheiten wird auf das Schreiben der Deutschen Post AG aus dem Jahr 1998 und die hierauf erfolgte Bestätigung des deutschen Zolls per Stempelvermerk Bezug genommen.
- 6 Nachfolgend differenzierte das Dokument tabellarisch zwischen Büchern und CD's sowie der Anzahl und der Art der Titel und der Gesamtzahl der Sendungen. Die Erklärung endete mit dem Vermerk: "Die Sendungen gehen an diverse Empfänger in Deutschland. Die Einfuhr erfolgt im Namen der Empfänger. Der Wert pro Sendung liegt unter 43 DM/22 EUR."
- 7 Danach verbrachte die P die Waren in ihr Zentrallager in L (Inland). Von dort aus belieferte sie die im Inland ansässigen Kunden von "C". Die Lieferungen ab Q umfassten ausschließlich Produkte, deren Warenwert je Einzelsendung 22 € nicht überstieg. In 2007 versandte die B-AG ab dem schweizerischen R unter Verwendung einer Spezialverpackungsmaschine von ihrem schweizerischen Auslieferungslager im Auftrag der Y-GmbH Ein-Titel-Sendungen mit einem jeweiligen Warenwert von bis zu 22 € an im Inland ansässige Kunden von "C". Mehr-Titel-Sendungen und solche, die einen Warenwert von 22 € überstiegen, wurden direkt aus dem in H unterhaltenen Zentrallager an die Kunden ausgeliefert.
- 8 Die Klägerin reichte am 27. Februar 2009 eine gemäß § 168 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) nicht zustimmungsbedürftige Umsatzsteuer-Erklärung für 2007 ein, in der sie die Warenlieferungen mit einem Warenwert von bis zu 22 € ab dem schweizerischen Auslieferungslager an im Inland ansässige Kunden als steuerpflichtige Umsätze behandelte. Am 20. März 2009 legte sie gegen die Steuerfestsetzung Einspruch ein. Während des Klageverfahrens erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) am 8. Oktober 2013 einen Änderungsbescheid, der gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Klageverfahrens wurde und mit dem die streitige Belieferung der Kunden als im Inland steuerbar und steuerpflichtig behandelt wurde.
- 9 Die Klage hatte keinen Erfolg. Zur Begründung seines in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 688 veröffentlichten Urteils führte das Finanzgericht (FG) aus, das FA habe zu Recht die streitigen Lieferungen aus der Schweiz als gemäß § 3 Abs. 8 UStG im Inland erbracht angesehen. Steuerschuldner der durch diese Lieferungen ausgelösten Umsatzsteuer seien nicht die im Inland ansässigen Kunden, weil sie nicht als Zollanmelder anzusehen seien. Die von der Y-GmbH in ihren AGB verwendete Klausel zur Überwälzung der Steuerschuldnerschaft für die Einfuhrumsatzsteuer auf die Lieferungsempfänger sei nicht Vertragsbestandteil geworden, weil es sich um eine überraschende Klausel i.S. von § 305c des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) gehandelt habe. Die Steuerschuldnerschaft der Kunden sei auch nicht aufgrund einer Zollanmeldung durch die P im Namen der Kunden begründet worden. Zudem stelle die der Klägerin zuzurechnende Gestaltung der Vertragsbeziehung zwischen der Y-GmbH und deren Kunden einen Rechtsmissbrauch i.S. des § 42 AO dar, so dass auch insoweit die durch die Lieferungen an die Kunden ausgelöste Umsatzsteuer der Klägerin zuzurechnen sei.
- 10 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision und rügt Verletzung materiellen Rechts. Zur Begründung trägt sie vor, die streitigen Lieferungen seien nicht steuerbar, weil sie nicht im Inland ausgeführt worden seien; sie gälten gemäß § 3 Abs. 6 UStG als in der Schweiz ausgeführt. Die Voraussetzungen einer Verlagerung der Ausführung der Lieferung in das Inland nach § 3 Abs. 8 UStG seien nicht erfüllt, weil sie, die Klägerin, nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer sei. Dieser sei nach Zollrecht zu bestimmen. Zollschnldner und damit Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer sei der Anmelder gemäß Art. 201 Abs. 3, Art. 4 Nr. 18 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK). Dies sei der jeweilige Empfänger der Lieferung im Inland.

- 11** Die Voraussetzungen von Art. 238 2. Spiegelstrich der Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften --ZKDVO-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 302), bei deren Vorliegen die Anwendung von Art. 237 ZKDVO ausgeschlossen sei, lägen nicht vor. Im Gegensatz zur Auffassung des FG verfolge Art. 238 2. Spiegelstrich ZKDVO nicht den Zweck, den Empfänger einer Masseneinfuhr davor zu schützen, Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer zu werden. Außerdem handele es sich bei den streitigen Lieferungen nicht um künstlich kleingearbeitete Massensendungen i.S. von Art. 225 Buchst. b ZKDVO.
- 12** Auch die Merkmale des Art. 238 3. Spiegelstrich ZKDVO seien nicht erfüllt. Eine Zollanmeldung liege schon deshalb nicht vor, weil der von der P beim Passieren der Grenzzollstelle abgegebene "Antrag auf Freischreibung der Sendungen" weder unterzeichnet noch auf einem amtlichen Muster abgegeben worden sei und die nach Art. 62 Abs. 1 Satz 2 2. Alternative ZK i.V.m. Anhang 37 zur ZKDVO erforderlichen Angaben nicht enthalte.
- 13** Hilfsweise sei davon auszugehen, dass die Post AG/P bei Passieren der Zollstelle bzw. Überschreiten der Grenze des Zollgebietes der Union gemäß Art. 233 Abs. 1 Buchst. a oder b ZKDVO konkludent eine Zollanmeldung im Namen und mit Vertretungsmacht für die deutschen Endkunden abgegeben habe.
- 14** Die Vertretungsmacht der P ergebe sich aus § 5 Abs. 2 des Zollverwaltungsgesetzes (ZollVG) vom 21. Dezember 1992 (BGBl I 1992, 2125). Wenn die P ohne Vertretungsmacht gehandelt haben sollte, müsste sie gemäß Art. 5 Abs. 4 Unterabs. 2 ZK als im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handelnd angesehen werden mit der Folge, dass die P zollrechtlicher Anmelder sei.
- 15** Alternativ sei davon auszugehen, dass die Y-GmbH die Zollanmeldungen in direkter Vertretung der deutschen Endkunden abgegeben habe. Ausweislich des Hinweises in dem "Antrag auf Freischreibung der Sendungen" sei die Anmeldung im Namen der Empfänger erfolgt. Die Vertretungsmacht ergebe sich aus den AGB der Y-GmbH. Das FG sei zu Unrecht von einer überraschenden und deshalb gemäß § 305c BGB unwirksamen Klausel ausgegangen. Hierauf komme es im Ergebnis aber auch gar nicht an, weil die nationale Regelung des § 305c BGB im Rahmen der unionsrechtlich autonom auszulegenden Vorschrift des Art. 5 ZK keine Bedeutung habe.
- 16** Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 AO komme schon deshalb nicht in Betracht, weil diese Regelung im Umsatzsteuerrecht keine Anwendung finde. Ein Verstoß gegen das unionsrechtliche Missbrauchsverbot liege nicht vor. Im Übrigen sei der Steuervorteil gar nicht wesentlicher Zweck der Gestaltung gewesen.
- 17** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Umsatzsteuer 2007 unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides vom 8. Oktober 2013 auf ... € herabzusetzen.
- 18** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 19** Das FA schließt sich im Wesentlichen den Ausführungen in den Gründen des FG-Urteils an.
- 20** Mit Urteil vom 21. März 2007 V R 32/05 (BFHE 217, 66, BStBl II 2008, 153) hat der Senat über eine Revision im Verfahren wegen Umsatzsteuer 1998 über einen ähnlich gelagerten Sachverhalt entschieden. Richter am Bundesfinanzhof (RiBFH) A war zu diesem Zeitpunkt Angestellter der damaligen Prozessbevollmächtigten und ist im Verfahren V R 32/05 für diese aufgetreten.

## Entscheidungsgründe

II.

- 21** A. Der Senat entscheidet in der geschäftsplanmäßigen Besetzung anstelle des nach § 51 Abs. 1 FGO i.V.m. § 41 Nr. 4 der Zivilprozessordnung (ZPO) ausgeschlossenen RiBFH A mit dem nach dem Geschäftsverteilungsplan des Bundesfinanzhofs (BFH) für dessen Vertretung zuständigen RiBFH B.
- 22** Nach § 51 Abs. 1 FGO gelten für die Ausschließung oder Ablehnung der Gerichtspersonen die §§ 41 bis 49 ZPO sinngemäß.
- 23** Nach § 41 Nr. 4 ZPO ist ein Richter von der Ausübung des Richteramts kraft Gesetzes ausgeschlossen in Sachen, in

denen er als Prozessbevollmächtigter oder Beistand einer Partei bestellt oder als gesetzlicher Vertreter einer Partei aufzutreten berechtigt ist oder gewesen ist. Diese Voraussetzungen liegen in Bezug auf RiBFH A vor. An dessen Stelle tritt nach dem Geschäftsverteilungsplan für 2014 Teil A, V. Senat der zu dessen Vertretung berufene RiBFH B.

- 24** B. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Lieferungen der Y-GmbH aus der Schweiz an ihre deutschen Kunden gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG der Klägerin zuzurechnen sind und im Inland der Umsatzsteuer unterliegen. Die streitigen Umsätze sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG umsatzsteuerbar, weil der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG im Inland liegt.
- 25** 1. Wird --wie hier-- der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Versenden liegt vor, wenn jemand die Beförderung durch einen selbstständigen Beauftragten ausführen oder besorgen lässt (§ 3 Abs. 6 Satz 3 UStG). Ob hier die X-GmbH oder die Y-GmbH die P mit der Beförderung der Gegenstände an die Kunden beauftragte, kann offenbleiben, da beide Gesellschaften Organgesellschaften der Klägerin sind. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Beauftragten (§ 3 Abs. 6 Satz 4 UStG). Vorliegend begann die Versendung mit der Abholung der Gegenstände durch die P vom Logistikzentrum im schweizerischen Q.
- 26** 2. Abweichend von § 3 Abs. 6 UStG bestimmt sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 8 UStG, wenn der Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung aus einem Drittlandsgebiet in das Inland gelangt und der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. In diesem Fall gilt der Ort der Lieferung als im Inland gelegen.
- 27** Die Regelung setzt Art. 32 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28. November 2006 (MwStSystRL) um. Danach gilt der Ort der Lieferung, die durch den Importeur bewirkt wird, der gemäß Art. 201 MwStSystRL als Steuerschuldner bestimmt oder anerkannt wurde, als in dem Mitgliedstaat gelegen, in den die Gegenstände eingeführt werden, wenn der Ort, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, in einem Drittgebiet oder in einem Drittland liegen.
- 28** a) Dass Einfuhrumsatzsteuer tatsächlich anfällt, ist nicht entscheidend. Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer i.S. des § 3 Abs. 8 UStG ist auch derjenige, dessen Umsätze zwar gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG steuerbar, aber gemäß § 5 UStG steuerfrei sind (BFH-Urteil in BFHE 217, 66, BStBl II 2008, 153). Der Annahme einer Lieferung im Inland steht daher nicht entgegen, dass die Lieferungen der Klägerin gemäß § 1a der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung vom 11. August 1992 (BGBl I 1992, 1526) nicht der Einfuhrumsatzsteuer unterliegen, weil es sich um Sendungen von Waren mit geringem Wert i.S. des Art. 27 der Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 --VO (EWG) Nr. 918/83-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 105/1) handelt, deren Gesamtwert je Sendung 22 € nicht übersteigt.
- 29** b) Die Klägerin lieferte die Waren aus der Schweiz, einem Drittlandsgebiet (§ 1 Abs. 2a Satz 3 UStG). Sie gelangten bei der Versendung in das Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG).
- 30** c) Die Klägerin war auch "Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer". Der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer bestimmt sich gemäß § 13a Abs. 2 UStG i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG nach den Vorschriften über die Zölle.
- 31** Gemäß Art. 201 Abs. 3 Satz 1 ZK ist Zollschuldner der Anmelder der Waren. Dieser ist folglich auch Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Anmelder ist gemäß Art. 4 Nr. 18 ZK die Person, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt, oder die Person, in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird. Der Anmelder kann sich gemäß § 5 ZK vertreten lassen.
- 32** Die Y-GmbH war Anmelder, weil sie durch den "Antrag auf Freischreibung" Zollanmeldungen zwar im Namen der Empfänger, aber mit Wirkung für sich selbst abgegeben hat.
- 33** aa) Ob der "Antrag auf Freischreibung" nach Art. 27 VO (EWG) Nr. 918/83 die Anforderungen an eine Zollanmeldung i.S. des Art. 61 ZK in vollem Umfang erfüllt, d.h. ob er auf einem dem amtlichen Muster entsprechenden Vordruck i.S. des Art. 62 Abs. 1 ZK abgegeben und unterschrieben wurde, braucht der Senat nicht zu entscheiden. Denn das Zollrecht kennt die Fiktion der Zollanmeldung, wenn Waren die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232, 237 ZKDVO erfüllen, z.B. im Postverkehr beförderte Waren, und zulässigerweise eine andere Form der Willensäußerung an die Stelle einer schriftlichen oder mündlichen Anmeldung getreten ist (Henke in Witte, Zollkodex, 6. Aufl., München

2013, Art. 63 Rz 3). Hiervon ist bei dem zwischen der Deutschen Post AG und der Klägerin abgestimmten Verfahren auszugehen.

- 34** bb) Die Klägerin hat die Empfänger zollrechtlich nicht wirksam bei der Anmeldung vertreten, so dass der Senat nicht darüber zu entscheiden brauchte, ob der Beurteilung der AGB-Steuerklausel durch das FG als überraschende Klausel i.S. des § 305c BGB zu folgen ist.
- 35** Es fehlt an dem für die allein in Betracht kommende direkte Vertretung zollrechtlich erforderlichen Handelns "für Rechnung eines anderen" (Art. 5 Abs. 2 1. Spiegelstrich ZK).
- 36** (1) Nimmt ein Steuergesetz, wie vorliegend § 3 Abs. 8, § 13a Abs. 2, § 21 Abs. 2 UStG durch den Verweis auf den Begriff der Vertretung in Art. 5 ZK, auf einen Begriff Bezug, der einem anderen Rechtsgebiet entnommen ist, ist durch Auslegung zu ermitteln, ob das Steuerrecht insoweit den Wertungen des jeweiligen Rechtsgebietes, wie hier des Zivilrechts, folgt oder mit Hilfe der entlehnten Begriffe eigenständige steuerrechtliche Tatbestände bildet. Steuerrechtliche Tatbestandsmerkmale sind danach, auch wenn sie einem anderen Rechtsgebiet entnommen sind, nach dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang, nach dem Zweck des jeweiligen Steuergesetzes und dem Inhalt der einschlägigen Einzelregelung zu interpretieren. Es besteht weder eine Vermutung für ein übereinstimmendes noch für ein abweichendes Verständnis (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Dezember 1991 2 BvR 72/90, BStBl II 1992, 212).
- 37** (2) Davon ausgehend hat der Senat auch an der unionsrechtlichen Auslegung des Begriffes der Vertretung unabhängig von den verschiedenen Sprachfassungen des Art. 5 ZK keine Zweifel. Eine Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union kommt daher vorliegend nicht in Betracht. Es kommt nicht darauf an, ob der Begriff der Vertretung in Art. 5 ZK mit der deutschen Fassung ein Handeln "für Rechnung eines anderen" oder mit der englischen Fassung ein "act ... on behalf of another person", was eher einem Handeln "im Interesse eines anderen" entspricht, voraussetzt. Denn beides ist vorliegend nicht erfüllt.
- 38** (a) Die Klägerin hat nicht für Rechnung der Empfänger gehandelt, weil die zollrechtliche Abwicklung unabhängig von der Befreiung der Einfuhr durch § 1a der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung aufgrund der Übernahme aller etwaig anfallenden Steuern und sonstiger Kosten durch die Klägerin unter keinem denkbaren Gesichtspunkt für die Empfänger wirtschaftliche Auswirkungen haben konnte.
- 39** (b) Es sind auch keine sonstigen Interessen der Empfänger erkennbar, die durch das Handeln der Klägerin berührt sein könnten. Die gesamte Gestaltung hat allein den Interessen der Klägerin gedient, mögen diese steuerrechtlicher oder im Hinblick auf den Aufbau eines zentralen Auslieferungslagers für Europa wirtschaftlicher Natur gewesen sein.
- 40** d) Der Zollschuldnerschaft der Klägerin stehen die Regelungen in Art. 237 ZKDVO nicht entgegen. Grundsätzlich erhält der Postverkehr im Recht der Zollanmeldung eine privilegierte Sonderstellung (Henke in Witte, a.a.O., Art. 61 Rz 41). Nach Art. 237 ZKDVO würden die Empfänger zollrechtlich als Anmelder gelten, weil es sich bei dem Warentransport durch die P um Postsendungen handelte, die gemäß Art. 38 Abs. 4 ZK i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b aa der Zollverordnung in der Fassung vom 22. Dezember 2003 --ZollV-- (BGBl I 1993, 2449) von der Verpflichtung des Beförderns freigestellt waren. Im Postverkehr gelten gemäß Art. 237 Abs. 1 Buchst. A.a 4. Spiegelstrich ZKDVO derartige Postsendungen als angemeldet. Als Anmelder und Zollschuldner gilt in diesen Fällen gemäß Art. 237 Abs. 2 Satz 1 1. Halbsatz ZKDVO der Empfänger.
- 41** Die Anwendung von Art. 237 ZKDVO ist vorliegend aber durch Art. 238 3. Spiegelstrich ZKDVO ausgeschlossen, denn gemäß Art. 238 ZKDVO gilt Art. 237 ZKDVO nicht, wenn eine Zollanmeldung schriftlich, mündlich oder unter Einsatz der Datenverarbeitung abgegeben wird. Das ist aus den unter II.2.c aa genannten Gründen vorliegend der Fall.
- 42** e) Die Zollschuldnerschaft der Klägerin ist auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil die P Zollanmeldungen in Vertretung der Empfänger für diese abgegeben hat, mit der Folge, dass diese als Anmelder gälten.
- 43** Zwar ist die Deutsche Post AG gemäß § 5 Abs. 2 ZollVG befugt, für von ihr beförderte Waren, die nach Maßgabe des ZK zu gestellen sind, Zollanmeldungen in Vertretung des Empfängers abzugeben. Das gilt auch für die P, eine Tochtergesellschaft der Deutschen Post AG. Nach den Feststellungen des FG hat die P aber weder eine schriftliche Zollanmeldung i.S. des Art. 61 und 62 ZK mittels Einheitspapiers noch eine Anmeldung mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegeben. Nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat die Y-

GmbH den "Antrag auf Freischreibung" gestellt. Die Klägerin geht selbst davon aus, dass die P insoweit nur als Bote aufgetreten ist. Aus diesem Grund kommt auch keine vollmachtlose Vertretung seitens der P in Betracht.

**44** f) Entgegen der Auffassung der Klägerin hat die P durch das bloße Verbringen der Waren über die Grenze auch nicht konkludent Zollanmeldungen im Namen der Empfänger abgegeben. Zwar kommt gemäß Art. 233 ZKDVO auch eine konkludente Zollanmeldung in Betracht. Das gilt aber nicht, wenn --wie hier-- eine ausdrückliche Anmeldung vorliegt.

**45** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)