

BERUF
AUFSATZ

Zoll- und Verbrauchsteuerberatung durch Steuerberater

Der „Fachberater für Zölle und Verbrauchsteuern“ verbessert die Beratungsqualität

Von Prof. Dr. Hans-Michael Wolfgang, Münster*

Zum 1. 8. 2007 ist die von der Bundessteuerberaterkammer beschlossene und durch das Bundesfinanzministerium bestätigte Fachberaterordnung in Kraft getreten. Damit haben Steuerberater erstmals die Möglichkeit, einen amtlich verliehenen Zusatztitel führen zu dürfen. Bei Rechtsanwälten ist dies schon seit Jahren üblich. Die Fachberatertitel sind vorerst auf zwei begrenzt. Neben dem „Fachberater für Internationales Steuerrecht“ gibt es jetzt auch den „Fachberater für Zölle und Verbrauchsteuern“. Die Titel werden von den Steuerberaterkammern verliehen und dürfen nur zusammen mit der Berufsbezeichnung „Steuerberater“ geführt werden. Nachfolgend geht es um den „Fachberater für Zölle und Verbrauchsteuern“. Gibt es dafür überhaupt Bedarf? Welcher Steuerberater hat schon mit Zoll oder Verbrauchsteuern in der Praxis zu tun? Lohnt sich der Aufwand? Schließlich schreibt die Fachberaterordnung einen 120 Stunden umfassenden Lehrgang sowie den Nachweis zahlreicher praktischer Fälle vor.

1. Ausgangslage

Die wenigsten Steuerberaterkanzleien oder -gesellschaften in Deutschland verfügen derzeit über das erforderliche Know-how, um ihre Mandanten in Fragen des Zoll- oder Verbrauchsteuerrechts zuverlässig zu beraten. Dieser These werden die meisten Leser wahrscheinlich zustimmen. Der überwiegend mit Ertrag-, Besitz- und Verkehrsteuern befasste Berater ist damit im

Regelfall gut ausgelastet und hat schon in diesen Bereichen Mühe genug, auf dem Stand von Gesetzgebung und Rechtsprechung zu bleiben, von Literaturmeinungen ganz zu schweigen. Wieso kommt die Bundessteuerberaterkammer jetzt dazu, neben dem „Fachberater für Internationales Steuerrecht“ auch den „Fachberater für Zölle und Verbrauchsteuern“ einzuführen¹? Sich nunmehr auch noch mit exotischen Themen wie dem Zoll- und Verbrauchsteuerrecht zu befassen, werden viele Steuerberater vielleicht als Zumutung auffassen. Weit verbreitet ist nicht nur unter Steuerberatern die Ansicht, dass die Beschäftigung mit dem Zollrecht nichts einbringe und mit dem Europäischen Binnenmarkt ja sowieso überflüssig geworden sei; und das Verbrauchsteuerrecht sei nur etwas für wenige Unternehmen, die schon ihre Spezialisten hätten. Also gebe es überhaupt keinen Bedarf für den neuen Fachberater.

2. Wann wird Zoll- und Verbrauchsteuerberatung in der Praxis relevant?

Diese Sichtweise ist jedoch nicht nur zu kurz, sondern auch falsch. Es geht bei der Zollberatung nicht um den Reisenden, der eine Stange Zigaretten mehr aus dem Urlaub mitbringen möchte. Das Zollrecht, das weitgehend auf gemeinschaftsrechtlicher Grundlage beruht, ist für die gesamte deutsche Import- und Exportwirtschaft von erheblicher Bedeutung; zutreffenderweise zwar nicht mehr im Binnenmarkt, umso mehr aber im Handel mit sog. Drittstaaten, also Nicht-EU-Mitgliedern. Allein das in Deutschland für die EG-Kassen vereinnahmte Aufkommen an Zollbeträgen beläuft sich jährlich auf ca. 3. Mrd. €; eu-

* Prof. Dr. Hans-Michael Wolfgang ist Leiter der Abteilung Zölle und Verbrauchsteuern am Institut für Steuerrecht der Universität Münster sowie geschäftsführender Gesellschafter der AWB-Steuerberatungsgesellschaft mbH, Münster.

1 Vgl. dazu Schmidt-Kesbeler, DStR 2007, 825 sowie den Text der Fachberaterordnung, DStR 2007, 1274.

AUFSATZ

ropaweit sind es 12 Mrd. €. Diese Zahl spiegelt jedoch nur einen Teil der Relevanz des Zollrechts wider. Weitaus höher ist die fiktive Summe der nicht erhobenen Zölle. Die EG hat mit vielen Staaten der Welt Präferenzabkommen geschlossen (z. B. EWR, EFTA, Mittelmeerländer, AKP-Staaten) oder gewährt Ländern und Ländergruppen einseitig Zollvergünstigungen (z. B. Entwicklungsländer). Diese Vergünstigungen, die sich unmittelbar in der Höhe der zu entrichtenden Zollbeträge auswirken, werden den Importeuren aber nicht von Amts wegen gewährt, sondern erst auf Antrag und bei Einhaltung strenger Formvorschriften. Wer die Regeln nicht kennt oder die Formen nicht beachtet, entrichtet vermeidbare Abgaben.

Nun fallen unwirtschaftliche Vorgehensweisen aber im Zollbereich manchmal schon deswegen nicht auf, weil sie nicht als solche realisiert werden. Viele Firmen nehmen die Verzollung nicht selber vor, sondern lassen sich dabei vertreten, häufig von Spediteuren, zu deren Tätigkeitsfeld gemäß § 4 Nr. 9 StBerG auch die beschränkte geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen im Zusammenhang mit Einfuhrabgaben zählt. In der Finanzbuchhaltung tauchen die Zollschulden dann unter der Rubrik „Zölle und Frachten“ auf. Sie werden als Abgaben nicht wahrgenommen. Wenn man bedenkt, dass jeder eingesparte Euro Kosten mit ca. 3 € mehr Umsatz gegengerechnet werden kann, ist hier ein Kostensenkungspotential verborgen, das näherer Betrachtung harret. Die Kostensenkungsmöglichkeiten sind groß. Dies beginnt mit den schon dargestellten Zollpräferenzen, geht von der Einreihung der Waren in die richtige Tarifposition weiter über die zutreffende Ermittlung des Zollwerts, um bei Gestaltungsmöglichkeiten durch wirtschaftliche Zollverfahren zu enden. Die richtige Wareneinreihung in den Zolltarif ist eine Wissenschaft für sich, die nur von Experten zutreffend vorgenommen werden kann. Sie ist von immenser Bedeutung, da den mehreren Tausend Positionen des elfstelligen Zolltarifs unterschiedliche Zollsätze zugeordnet sind. Gibt der Importeur eine falsche Zolltarifstelle bei der Zollanmeldung an und kommt es z. B. nach einer Betriebsprüfung zur Nacherhebung von Zöllen, wird regelmäßig keine Gelegenheit mehr sein, diese Kosten dem Abnehmer der Waren nachträglich noch aufzubürden. Das Folgegeschäft war dann im wahrsten Sinne des Wortes „auf Sand gebaut“.

Auch das Thema Zollwert ist eine unendliche Geschichte. Die Ermittlung des sog. Transaktionswertes birgt bereits einige Fallstricke, in denen ein mit den Rechtsgrundlagen oder den wirtschaftlichen Zusammenhängen nicht vertrauter Zollanmelder hoffnungslos straucheln kann. Die Zollbehörden sind nicht gehalten, Wirtschaftsunternehmen über günstigere Zollwertangaben zu beraten oder gar von Amts wegen Abzüge vorzunehmen. Der Zollwertanmelder ist für seine Angaben selbst verantwortlich. Er kann bestimmte Abzüge beantragen, muss dies aber auch, wenn er einen geringeren Zollwert erreichen will. Andererseits kann bei späteren Prüfungen festgestellt werden, dass die Angaben zu niedrig waren. Auch dies führt dann zu Nacherhebungen, die im Regelfall nicht mehr weiterzugeben sind. Ein besonderes Thema sind die Gestaltungsmöglichkeiten durch wirtschaftliche Zollverfahren. Dazu zählen vor allem das Zolllager, die vorübergehende Verwendung, die Umwandlung sowie die aktive und passive Veredelung. Alle diese Verfahren zielen darauf ab, die Entrichtung von Zollabgaben zu vermeiden, zu verringern oder zumindest zu verzögern. Sie müssen aber beantragt und bewilligt sein. Die Zollbehörden brauchen auf diese Gestaltungsmöglichkeiten nicht hinzuweisen. Ein durchaus nicht selten anzutreffendes Beispiel ist, dass Importeure Waren in den sog. zollrechtlich freien Verkehr der EG überführen, dafür Zölle entrichten, dieselben Waren aber dann in Nicht-EU-Länder wieder ausführen. Dort sind sie oder ihre Abnehmer im Regelfall

nochmals Zollbelastungen ausgesetzt. Sollte jemand auf die Idee kommen, die in der EG gezahlten Beträge erstattet zu verlangen, wird ihn das geltende Zollrecht eines anderen belehren. Hier hätte die rechtzeitige Verbringung auf ein Zolllager unnötige Kosten verhindert.

Mit diesen Beispielen aus dem Zollbereich ist es noch nicht genug. Auch im Außenwirtschaftsrecht gibt es Konstellationen, die Beratungsbedarf erfordern. Wenn es dabei auch nicht mehr primär um Abgaben geht, so können sich dort angeordnete Restriktionen doch kostenmäßig oder gar strafrechtlich auswirken. Auf der Importseite sind allerdings noch als Abgaben die sog. Anti-Dumping-Zölle zu nennen, die die EG auf Einfuhren erhebt, denen Waren aus unfairen Handelspraktiken zugrunde liegen. Einen reinen Kosteneffekt haben dagegen die Importbeschränkungen z. B. im Textilbereich, die in Form von Kontingenten und Lizenzverfahren nur begrenzte Mengen bestimmter Waren zur Einfuhr in die EG zulassen und dies auch nur dann, wenn der Importeur über die entsprechenden Genehmigungen verfügt. Diese Beschränkungen bestehen nach dem Auslaufen des Welttextilabkommens noch mit China. Das vermeintlich günstige Chinageschäft kann so zu einem finanziellen Fiasko werden. Besonderes Augenmerk verdienen die Exportkontrollen, die seit Jahren wegen mehrerer großer Embargofälle und terroristischer Angriffe zugenommen haben. Ausfuhren ohne Genehmigung sind keine Kavaliersdelikte. Die geltenden Strafabwehrungen sind den Kapitaldelikten entlehnt. Hohe Geldstrafen, langjährige Freiheitsstrafen und der Verfall des Umsatzes sind die Sanktionen, die Mitarbeiter, Unternehmer und die Firmen empfindlich treffen können.

Neben der Zollberatung bietet die Verbrauchsteuerberatung weitere Betätigungsfelder. Mit ca. 65 Mrd. € Aufkommen in Deutschland sind die Verbrauchsteuern von hoher wirtschaftlicher Relevanz. Dabei geht es nicht mehr in erster Linie um die Einfuhren der verbrauchsteuerpflichtigen Waren. Das Gros des Aufkommens schulden die Herstellungsbetriebe im Inland. Zölle und Verbrauchsteuern werden herkömmlicherweise zusammen gesehen, da sie aus Kompetenzgründen von derselben (Bundes-)Verwaltung, der Bundesfinanzverwaltung, administriert werden. Die maßgeblichen Rechtsvorschriften sind völlig unterschiedlich. Nur in Einfuhrfällen schlägt das Zollrecht noch durch, ansonsten steht das Verbrauchsteuerrecht als eigenes Rechtsgebiet da. Der Kreis der betroffenen Firmen ist bei den klassischen Verbrauchsteuern auf Alkohol und Tabak relativ gering; durch den innergemeinschaftlichen Handel wird er aber erweitert. Die europarechtlich geprägten Rechtsvorschriften sind komplex; die einzuhaltenden Verfahrensvorschriften sind kompliziert und die Steuerschulden immens. Mit der Energiesteuer erweitert sich der Kreis betroffener Unternehmen erheblich. Es geht nicht mehr nur darum, ob Mineralöl steuerbegünstigt verwendet werden darf. Die Versagung, zum produzierenden Gewerbe zu gehören, kann ungeahnte Energiesteuerschulden nach sich ziehen.

Der finanziell ebenfalls interessante Bereich des Marktordnungsrechts, in dem die EG-Subventionen ergebnisreich sprudeln, und der Bereich der Verbote und Beschränkungen, in dem es neben umweltschutzrechtlichen Aspekten um gewerblichen Rechtsschutz geht, soll hier der Vollständigkeit halber nur erwähnt werden, ohne darauf näher einzugehen.

3. Welche Betätigungsfelder eröffnen sich dem Steuerberater?

Die meisten Steuerberater berühren diese Fallgestaltungen in der Praxis nur selten. Zwar haben die wenigen großen, internatio-

AUFSATZ

nal agierenden Beratungsgesellschaften Zoll- und Verbrauchsteuerabteilungen, das Gros der Steuerberatungskanzleien und -gesellschaften beachtet das Zoll- und Verbrauchsteuerrecht aber noch nicht einmal am Rande. Zugegebenerweise handelt es sich um eine sehr spezielle Regelungsmaterie, die nicht nur nebenher bewältigt werden kann. Nicht ohne Grund dauert die Fachhochschulbildung der Zollbeamten des gehobenen Dienstes drei Jahre, je zur Hälfte in theoretische und praktische Studienabschnitte aufgeteilt. Ohne Übertreibung können wir in Deutschland sagen, dass die Bundesfinanzverwaltung die am besten ausgebildeten Zöllner der EG stellt. Daher verwundert es nicht, dass die meisten Zoll- und Verbrauchsteuerberater ehemalige Beamte der Zollverwaltung sind, die häufig schon in jungen Jahren – mit einiger Praxiserfahrung ausgestattet – die freie Beratungstätigkeit gewählt haben. Entweder sind sie als sog. Außenwirtschaftsberater selbständig bzw. in Gemeinschaft tätig, oder sie gehören den internationalen Beratungsgesellschaften an. Darüber hinaus haben natürlich die großen Wirtschaftsunternehmen ihre eigenen Zollabteilungen, die entweder eigenständig sind oder zu den Rechts- und Steuerabteilungen gehören. Auch hier finden sich in der Mehrzahl ehemalige Angehörige der Bundesfinanzverwaltung.

In den wenigsten Fällen haben die Außenwirtschaftsberater die Zulassung zur Steuerberaterschaft. Sie stützen ihre Beratungsbefugnisse vielmehr auf § 4 Nr. 9 Buchst. b StBerG, wonach gewerblichen Unternehmen, die im Zusammenhang mit der Zollbehandlung Hilfe in Eingangsabgabensachen leisten, das Recht zur beschränkten geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen zusteht.

Erstaunlicherweise haben die vielen kleinen und mittelständischen Unternehmen der Import- oder Exportwirtschaft kaum ein Problembewusstsein hinsichtlich zollrechtlicher Fragestellungen. Daher erachten sie die Heranziehung spezialisierter Außenwirtschaftsberater für nicht erforderlich, abgesehen von dem Ziel, Beratungskosten zu vermeiden. Ganz anders bei der Einschaltung des Steuerberaters. Er wird zu allen wichtigen geschäftlichen Entscheidungen hinzugezogen, die sich im Ertrag-, Besitz- oder Verkehrsteuerbereich auswirken können. Ihm wird unbehinderter Einblick in die Geschäftsabläufe gewährt. Dadurch eröffnen sich dem Steuerberater weitere Betätigungsfelder. Er ist im Regelfall bereits für das Unternehmen tätig. Er hat das Vertrauen der Geschäftsleitung. Er hat den Überblick über die Unternehmensentwicklung. Es ist dann nur noch ein kleiner Schritt, das Beratungsfeld auch auf das Zoll- und Verbrauchsteuerrecht auszuweiten. Dazu ist es nicht erforderlich, dass jeder Berater selbst die umfassenden Fachkenntnisse hat. Im Regelfall wird es ausreichen, dass er sensibilisiert genug ist, Schwachstellen zu entdecken oder Gefahren zu erahnen. Die genaue Revision wird dann ein hinzugezogener Experte aus der eigenen Gesellschaft oder einem externen Beratungsunternehmen vornehmen müssen.

Insofern eröffnen sich den Steuerberatern auf zwei Ebenen Betätigungsfelder: Zum einen muss es die Generalisten geben, die bei ihrer sonstigen Beratungstätigkeit in den Unternehmen rechtzeitig die näher zu beleuchtenden zoll- und verbrauchsteuerrechtlich relevanten Vorgänge wahrnehmen. Zum anderen muss es die Spezialisten geben, die ein Unternehmen auf zoll- und verbrauchsteuerrechtliche Schwachstellen untersuchen können oder im Vorhinein Gestaltungshinweise geben können. Hier werden die „Fachberater für Zölle und Verbrauchsteuern“ gefordert. Ihnen wird es vor allem obliegen, wirtschaftliche Zollverfahren, verbunden mit den möglichen Vereinfachungen, in den Unternehmen zu implementieren, um die Kostenstruktur zu optimieren. Darüber hinaus werden sie bei Zoll- und Verbrauchsteuerprüfungen durch die Zollbehörden kompetente

Ansprechpartner sein. Der Sachbearbeiter in einem Unternehmen oder der vorwiegend mit dem Ertragsteuerrecht befassete Berater werden einem gewieften Zollprüfer nur schwer in der Sache begegnen können. Diese Prüfungen werden in den nächsten Jahren zunehmen, da durch das gemeinschaftsweit vorgegebene Zollrecht die Tendenz festgeschrieben wird, den Importeuren und Exporteuren Verfahrensvereinfachungen bei der Zollbehandlung und den Sicherheitsanforderungen einzuräumen. Der zum 1. 1. 2008 eingeführte Status des „Zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten“ (auch AEO: Authorized Economic Operator) stellt hohe Anforderungen an die Unternehmen. Wollen sie den Status erhalten, müssen sie eine optimale Organisation der Zollabläufe im Unternehmen gewähren. Mit laufenden Überprüfungen durch die Zollverwaltungen und regelmäßigen Außenprüfungen müssen sie rechnen.

4. Was kann der Mandant vom Steuerberater in Zoll- und Verbrauchersteuerfragen erwarten?

Wie der Patient, der regelmäßig zur Vorsorgeuntersuchung zu seinem Hausarzt geht, von diesem erwartet, dass dieser ihn auf mögliche Risiken hinweist oder zu Fachärzten überweist, kann auch ein im internationalen Handel tätiges Unternehmen von „seinem“ Steuerberater, sei es der Einzelberater oder die Gesellschaft, erwarten, dass die zoll- und verbrauchsteuerrechtlichen Belange berücksichtigt werden. Seit Langem gehören die Verbrauch- und Verkehrsteuern sowie die Grundzüge des Zollrechts zu den Prüfungsgebieten der Steuerberaterprüfung (§ 37 Abs. 3 Nr. 4 StBerG). Dass die Prüfungspraxis diese Gebiete mehr als stiefmütterlich behandelt, weiß ein Mandant nicht. Er geht vielmehr zu Recht davon aus, dass „sein“ Berater zumindest insoweit mit den zoll- und verbrauchsteuerrechtlichen Regeln vertraut ist, dass unnötige Risiken vermieden werden. In abgeschwächter Form gilt dies auch für die sonstigen außenwirtschaftsrechtlichen Aspekte. Sie stehen im Regelfall in näherer oder weiterer Beziehung zur Zollbehandlung und haben von daher eine natürliche Nähe zu den unbeschränkt geschäftsmäßig zur Hilfeleistung in Steuersachen befugten Berufsangehörigen, vor allem den Steuerberatern. Mit dem „Fachberater für Zölle und Verbrauchsteuern“ wird nun auch für alle Mandanten deutlich, dass die steuerberatenden Berufe sich ihrer Aufgabe bewusst sind, kompetente Beratung auf allen ihnen vorbehaltenen Gebieten anbieten und leisten zu müssen.

5. Fazit: Die Beratungsqualität wird besser

Das Zoll- und Verbrauchsteuerrecht ist ein Gebiet für Spezialisten. Mit Ertrag-, Besitz- oder Verkehrsteuern befassete Steuerberater kommen damit allerdings häufiger in Kontakt, als sie sich vorstellen. In allen Unternehmen der Import- oder Exportwirtschaft ergeben sich Zollfragen. Verbrauchsteuern bekommen insbesondere hinsichtlich der Energiesteuer eine hohe Relevanz. Das Steuerrecht ist mittlerweile überaus kompliziert geworden; die Fachberaterbezeichnungen sind eine zwangsläufige Folge der Komplexität.

Das Zoll- und Verbrauchsteuerrecht bleibt aber auch ein Gebiet für Spezialisten. Mittlere und große Beratungsunternehmen sollten über entsprechende Beratungskapazität in ihrem Team verfügen; daneben wird es die kleinen Beratungsunternehmen geben, die sich ganz auf die Zölle und Verbrauchsteuern konzentrieren. Diese „Boutiquen“ können den allgemein tätigen Steuerberatern die notwendige Unterstützung für die von ihnen mandantenseitig erwartete Beratungsleistung liefern.