

BUNDESFINANZHOF Beschluss vom 17.3.2009, VII R 17/07

Entziehung aus zollamtlicher Überwachung bei fehlerhafter elektronischer Versandanmeldung - Zwingende Angabe des Beladeorts - Entstehung der Abgabenschuld nach Art. 203 ZK auch bei Schuldlosigkeit - Nichtigkeit

Leitsätze

Für die Aufrechterhaltung der zollamtlichen Überwachung über eine zu versendende Ware bedarf es grundsätzlich einer Versandanmeldung, in welcher der Gegenstand der Anmeldung in den für ihn wesentlichen Beziehungen entsprechend den Erfordernissen des Einheitspapiers bzw. des Anhangs 37a ZKDVO dahin richtig bezeichnet ist, von wo die Ware wohin versendet werden soll. Die Annahme einer in wesentlicher Beziehung unzutreffenden Versandanmeldung (hier: falscher Beladeort) ist, auch wenn der Mangel auf einem schlichten Eingabefehler bei Abgabe der elektronischen Anmeldung zurückzuführen ist, nicht geeignet, die zollamtliche Überwachung über die in ihr bezeichnete Ware zu sichern .

Tatbestand

- 1 I. Der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) waren von dem Zollamt (ZA) X des Beklagten und Revisionsbeklagten (Hauptzollamt --HZA--) drei im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren beförderte Warensendungen nach Gestellung zur vorübergehenden Verwahrung mit der Maßgabe überlassen worden, für sie bis zum 7. bzw. 8. und 9. Februar 2005 Zollanmeldungen abzugeben. Dieser Verpflichtung ist die Klägerin fristgerecht nachgekommen, indem sie die Sendungen erneut zu einem Versandverfahren angemeldet hat. Sie hat diese Anmeldung jedoch nicht bei dem ZA X abgegeben, bei dem die Waren gestellt worden waren und in dessen Bezirk sie sich nach wie vor befanden, sondern bei dem ZA Z. Dazu ist es gekommen, weil der Klägerin bei der Dateneingabe für das elektronische Versandverfahren (NCTS) ein Versehen unterlaufen ist; sie hat als Beladeort den Code für das in dem Bezirk des vorgenannten ZA gelegene R eingegeben, sodass von dem Datenverarbeitungssystem das ZA Z als Abgangsstelle erkannt worden ist.
- 2 Das ZA Z hat die Zollanmeldungen programmgesteuert angenommen. Das Versandverfahren ist später ordnungsgemäß erledigt worden.
- 3 Gleichwohl hat das beklagte HZA die Klägerin auf Zoll bzw. auf Einfuhrumsatzsteuer in Anspruch genommen, weil die Waren der zollamtlichen Überwachung durch den beschriebenen Vorgang entzogen worden seien.
- 4 Die hiergegen erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen. Es führt in seinem (in der Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern 2008, Beilage 1, 1 veröffentlichten) Urteil im Wesentlichen Folgendes aus:
- 5 Die Waren seien der zollamtlichen Überwachung entzogen worden, weil das ZA X aufgrund des ihm unbekanntem Versands der Waren daran gehindert worden sei, sie zu prüfen. Die Annahme der Versandanmeldungen durch das ZA Z habe die vorübergehende Verwahrung nicht beendet. Denn die Annahme der Zollanmeldungen sei nach § 125 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. Art. 10 des Zollkodex (ZK) nichtig, weil sie an schwerwiegenden Fehlern leide, die offenkundig seien. Zwingende Voraussetzung für die Annahme einer Zollanmeldung sei nämlich die Gestellung der Waren bei der Zollstelle, bei der die Waren zu einem Zollverfahren angemeldet werden. Nur dann werde dem Sinn des Art. 63 ZK entsprechend der Zollstelle die Möglichkeit eingeräumt, die Waren durch eine Zollbeschau zu prüfen. Das gelte auch bei Anmeldung zum Versandverfahren. Das Versandverfahren beginne bei einer Abgangsstelle, die die Versandanmeldung annimmt, und ende bei der Bestimmungsstelle. Bei einem zugelassenen Versender wie der Klägerin werde die Gestellung bei der Abgangsstelle lediglich durch eine Versandanzeige ersetzt, wobei jedoch die Ware für eine Kontrolle an einem bewilligten Ort zur Verfügung zu halten sei; dort beginne das Versandverfahren.
- 6 Die Annahme der Zollanmeldungen durch das ZA Z leide folglich an einem besonders schwerwiegenden Fehler, weil es ohne Gestellung bei einer Zollstelle keine Annahme einer Zollanmeldung durch diese Zollstelle geben dürfe, wie insbesondere auch Art. 201 Abs. 2 Satz 3 der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZKDVO) erkennen lasse. Zudem sähe das vom ZA Z eröffnete Versandverfahren Warentransporte vor, die tatsächlich nie stattgefunden hätten. Diese Fehler seien auch offenkundig gewesen, d.h. sie hätten von jedem verständigen Dritten erkannt werden können.

- 7 Art. 10 ZK stehe dieser Würdigung nicht entgegen; er sei nicht dahin auszulegen, dass ein Verstoß gegen zollrechtliche Bestimmungen die Annahme der Unwirksamkeit einer zollrechtlichen Entscheidung ausschließe.
- 8 Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision der Klägerin, zu deren Begründung vorgetragen wird:
- 9 Die Waren seien der zollamtlichen Überwachung nicht entzogen worden. Denn infolge Annahme der Zollanmeldungen seitens des ZA Z habe sich an die vom ZA X des beklagten HZA zugelassene vorübergehende Verwahrung lückenlos ein Versandverfahren angeschlossen. Durch die Eröffnung dieses Versandverfahrens sei die Klägerin verpflichtet gewesen, die Waren der Bestimmungsstelle zu gestellen, was geschehen sei. Diese durch das Zollrecht und die Anordnung des ZA Z vorgeschriebenen Handlungen könnten keinen Entzug aus der zollamtlichen Überwachung darstellen.
- 10 Die Unzuständigkeit des ZA Z für die Annahme der Versandanmeldung habe lediglich die Rechtswidrigkeit, nicht die Nichtigkeit der Entscheidung des ZA bewirkt. Örtliche Unzuständigkeit stelle unter keinen Umständen einen besonders schwerwiegenden Fehler eines Verwaltungsaktes dar. Es fehle auch an der Offenkundigkeit. Es stehe nach § 7 Abs. 2 Nr. 1 des Zollverwaltungsgesetzes (ZollVG) im Ermessen der Zollbehörde, eine Zollanmeldung trotz örtlicher Unzuständigkeit anzunehmen. Für die wirksame Eröffnung eines Versandverfahrens sei daher die Gestellung der Ware bei der betreffenden Zollstelle keine Bedingung. Die Waren seien gestellt worden, und zwar beim ZA X, wo sie sich bei Abgabe der Versandanmeldung in vorübergehender Verwahrung befunden hätten. Die falsche Angabe des Beladeorts sei für die ordnungsgemäße Gestellung ohne Bedeutung.
- 11 Im Übrigen lasse Art. 10 ZK die Anwendung des § 125 Abs. 1 AO mit der Folge, dass eine Zollanmeldung bei Nichtgestellung unwirksam sei, nicht zu. Überdies seien die Voraussetzungen dieser Vorschrift aber auch nicht gegeben. ZK und ZKDVO regelten an keiner Stelle, dass der Transport einer Ware im Versandverfahren im Bezirk der die Zollanmeldung annehmenden Zollstelle beginnen müsse. Abgangsstelle sei nicht die Stelle, in deren Bezirk der Versand beginnt, sondern diejenige, die die Anmeldung annimmt.
- 12 Es sei im Übrigen davon auszugehen, dass das ZA Z bewusst die Zollanmeldung angenommen und dabei sein Ermessen nach § 7 Abs. 2 ZollVG ausgeübt habe. Selbst wenn dies einen Ermessensfehlergebrauch darstelle, so bewirke dieser Fehler keine besondere Schwere. Zudem trage die Annahme der Zollanmeldung ihre Fehlerhaftigkeit nicht auf der Stirn, da für Dritte nicht offenkundig sei, ob die Behörde den Sachverhalt richtig ermittelt hat. Aufgrund der AT/B-Nummern sei nämlich erkennbar gewesen, dass die Waren bei einer anderen Zollstelle gestellt worden waren und sich in vorübergehender Verwahrung befanden. Im elektronischen System der deutschen Zollverwaltung werde bei automatischer Annahme von Zollanmeldungen und Überlassung der Waren eine Verknüpfung mit dieser AT/B-Nummer nicht vorgenommen; darin liege eine vorweggenommene Ermessensausübung dahin, Zollanmeldungen trotz örtlicher Unzuständigkeit in der Regel anzunehmen.
- 13 Die Annahme, dass die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen worden sei, setze im Übrigen eine Auslegung der Gemeinschaftsregelungen über das externe Versandverfahren voraus, wonach nicht nur der Bestimmungsort der Ware, sondern auch der Beladeort notwendiger Gegenstand der Versandanmeldung ist. Diese Auslegung entspreche nicht dem ZK und der ZKDVO und bedürfe jedenfalls der Klärung durch den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH).
- 14 Art. 340b ZKDVO bestimme als Abgangsstelle nur die Zollstelle, welche die Anmeldung zum gemeinschaftlichen Versandverfahren annimmt. Art. 63 ZK setze die zuvor erfolgte Gestellung der Waren bei der Zollstelle, die die Zollanmeldung annimmt, voraus. Der Transport der angemeldeten Ware erfolge dann vom Ort der Gestellung bei der Abgangsstelle zur Bestimmungsstelle. Hingegen sei die Angabe des Beladeorts im Normalverfahren für die Anmeldung und Durchführung des Versandverfahrens nicht erforderlich.
- 15 Ein zugelassener Versender nach § 398 ZKDVO --wie die Klägerin-- sei aber von der Gestellungspflicht bei der Abgangsstelle befreit. Ein Versandverfahren könne daher bei ihm von jedem bewilligten und zugelassenen Ort aus erfolgen. Voraussetzung sei allein, dass die Versandanmeldung von einer Zollstelle angenommen wird. Die Anmeldung des Beladeorts sei auch in diesem Falle nicht erforderlich.
- 16 Das HZA macht sich die rechtliche Würdigung des FG zu eigen und hebt hervor, das ZA X habe die Beförderung der Waren im Versandverfahren nicht beobachten und kontrollieren können, weil es von der Eröffnung des Versandverfahrens nichts habe wissen können. Träfe die Auffassung der Klägerin zu, dass der Transport einer Ware im Versandverfahren nicht im Bezirk der die Zollanmeldung annehmenden Zollstelle beginnen müsse, könnten Waren quer durch das Land befördert werden, ohne dass eine Zollstelle hiervon zeitgerecht Kenntnis erlange.
- 17 Im Übrigen weist das HZA darauf hin, dass entgegen den Feststellungen des FG eine AT/B-Nummer von der Klägerin nicht angegeben worden sei.

Entscheidungsgründe

- 18 II. Der Senat kann gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch Beschluss entscheiden, weil er die Revision der Klägerin einstimmig für nicht begründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich hält. Die Beteiligten sind hierzu vorher gehört worden. Das angefochtene Urteil entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1); es ist jedenfalls im Ergebnis richtig (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 19 1. Wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird, entsteht eine Einfuhrzollschuld; Zollschuldner ist die Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat (Art. 203 Abs. 1 und 3 ZK). Für das Entstehen einer Einfuhrumsatzsteuerschuld gilt nach § 21 Abs. 2 Halbsatz 1 des Umsatzsteuergesetzes Entsprechendes. Die Klägerin hat vorgenannten Tatbestand verwirklicht und ist daher Abgabenschuldnerin in dem vom HZA angenommenen, in der Berechnung im Einzelnen unstreitigen Umfang geworden.
- 20 a) Die streitigen Waren standen zunächst unter zollamtlicher Überwachung, nachdem sie durch Eröffnung eines (ersten) Versandverfahrens unter solche Überwachung gestellt worden waren. Bei Beendigung dieses Verfahrens bei dem beklagten HZA sind der Klägerin die streitigen Waren vorübergehend überlassen worden mit der Auflage, sie zu einem Zollverfahren anzumelden. Die von der Klägerin in der Absicht, diese Verpflichtung zu erfüllen, abgegebene Anmeldung der Waren zu einem neuerlichen Versandverfahren, währenddessen sich die Waren unter fortdauernder zollamtlicher Überwachung befunden hätten, hat indes nicht die Wirkung gehabt, die zollamtliche Überwachung trotz Entfernung der Waren von dem Ort, an dem sie während der Überlassung aufzubewahren waren, aufrechtzuerhalten. Denn die Anmeldung richtete sich darauf, die Waren von R zu der näher bezeichneten Bestimmungsstelle im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren zu befördern. Sie ging also ins Leere, weil eine solche Beförderung nicht stattfinden sollte und auch nicht stattfinden konnte, da sich die in der Anmeldung bezeichneten Waren nicht an dem angeblichen Ort, an dem der Versand beginnen sollte, befanden.
- 21 Eine solchermaßen in wesentlicher Beziehung unzutreffende Versandanmeldung ist nicht geeignet, die zollamtliche Überwachung über die in ihr bezeichnete Ware zu sichern; sie vermochte dies im Streitfall nicht besser, als wenn die Klägerin überhaupt keine Versandanmeldung abgegeben, sondern die Ware lediglich bei der Bestimmungsstelle gestellt hätte.
- 22 b) Daran ändert nichts, dass die --in Wahrheit gegenstandslose-- Versandanmeldung im Streitfall von einer Zollbehörde angenommen worden ist. Denn grundsätzlich bedarf es für die Aufrechterhaltung einer zollamtlichen Überwachung über eine Ware bzw. einen Warentransport nicht nur der Abgabe und Annahme irgendeiner Versandanmeldung, in welcher die Ware als solche in einer die Nämlichkeit sichernden Weise bezeichnet ist, sondern einer Versandanmeldung, in welcher der Gegenstand der Anmeldung auch in der weiteren, für ihn wesentlichen Beziehung, nämlich entsprechend den Erfordernissen des Einheitspapiers (ZKDVO Anhang 31) bzw. des Anhangs 37a der ZKDVO dahin richtig bezeichnet ist, von wo die Ware wohin versendet werden soll (wobei die Zollbehörde ggf. die genaue Beförderungsstrecke festlegen kann, Art. 355 Abs. 2 ZKDVO). Eine diesbezügliche zutreffende Angabe ist auch dann erforderlich, wenn die Ware --wie im Falle der Klägerin als zugelassenem Versender-- bei der Abgangsstelle --also derjenigen, welche die Versandanmeldung annimmt (Art. 340b Nr. 1 ZKDVO)-- nicht gestellt zu werden braucht (Art. 398 ZKDVO). Denn anderenfalls wäre, worauf bereits das FG mit Recht hingewiesen hat, die Abgangsstelle daran gehindert, ggf. vor Abgang der Ware eine Kontrolle vorzunehmen, welche Möglichkeit Art. 399 Buchst. b ZKDVO gerade bei einem zugelassenen Versender verlangt. All dies ist klar und eindeutig und bedarf daher nicht der Klärung durch den EuGH in einem Vorabentscheidungsverfahren nach § 234 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (zu dessen Voraussetzungen vgl. schon EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 283/81 --C.I.L.F.I.T.--, Slg. 1982, 3415).
- 23 C) Zu Unrecht hält die Revision dem entgegen, das Gemeinschaftsrecht verlange keine Angabe des Beladeorts. Denn abgesehen davon, dass im Streitfall der (angebliche) Beladeort (falsch) angegeben worden ist, lag in der Anmeldung des Versandverfahrens beim ZA Z zumindest die konkludente, jedoch unzutreffende Erklärung, die Ware befinde sich im örtlichen Zuständigkeitsbereich dieses ZA und das Versandverfahren solle dort beginnen. Dass eine irgendwo befindliche Ware bei irgendeinem ZA in der Gemeinschaft zum Versand angemeldet werden könnte und dabei nicht einmal angegeben werden müsste, dass sich die Ware nicht in dem Bezirk des betreffenden ZA oder, was die weitere Folge der Betrachtungsweise der Revision wäre, möglicherweise nicht einmal in dem betreffenden Mitgliedstaat befindet, lässt sich den Vorschriften des ZK und der ZKDVO nicht entnehmen und wäre, selbst wenn man in ihnen dafür wortwörtlich einen Anhaltspunkt finden könnte, mit den für die Auslegung der Vorschriften maßgeblichen Belangen einer wirksamen zollamtlichen Überwachung unvereinbar. Der von der Revision selbst vorgetragene Umstand, dass --im Normalverfahren-- die Waren bei der Zollstelle, bei der sie zum Versandverfahren angemeldet werden, zu stellen sind (so wie sie am Bestimmungsort der "dortigen" Zollstelle zu stellen sind, Art. 92 Abs. 1 ZK), verweist auf das Gegenteil. Die Erleichterungen für den zugelassenen Versender bestehen in dem Verzicht auf die körperliche Gestellung der Ware, nicht jedoch auf die jederzeitige Kontrollmöglichkeit der Abgangsstelle durch Beschau in ihrem räumlichen Bezirk (vgl. dazu auch Art. 399 Buchst. b letzter Halbsatz ZKDVO), ohne welche die Abgangsstelle ihre Kontrollaufgaben in dem Versandverfahren nicht erfüllen könnte. Im Übrigen ist nicht festgestellt, dass der Klägerin in der ihr erteilten Bewilligung (Art. 399 Buchst. a ZKDVO) gestattet worden ist, Versandanmeldungen beim ZA Z abzugeben.

- 24 d) An einer in den wesentlichen Hinsichten zutreffenden Versandanmeldung, die die erforderliche zollamtliche Überwachung hätte fortbestehen lassen, fehlte es also im Streitfall. Der angemeldete Transport der streitigen Waren hat nicht stattgefunden und der tatsächlich durchgeführte ist nicht angemeldet worden, so dass sich die Waren während desselben unbeschadet der beim ZA Z abgegebenen und dort auch angenommenen Versandanmeldung während des Versands nicht unter zollamtlicher Überwachung befunden haben. Dies hat die Klägerin bewirkt, so dass sie Abgabenschuldnerin geworden ist. Dass sie dies durch einen schlichten Eingabefehler bei der elektronischen Versandanmeldung bewirkt hat, der jedermann erfahrungsgemäß leicht unterlaufen kann und nur durch Sorgfalt und strenge Kontrolle, welche z.B. die Antwortnachricht gemäß Art. 222 Abs. 2 Unterabs. 2 ZKDVO ermöglichen soll, ausgeschlossen bzw. behoben werden kann, ist für die Entstehung der Abgabenschuld belanglos. Es deutet auch nicht, wie das FG meint, auf ein "unbefriedigendes" Ergebnis; denn eine Abgabenschuld kann nach Art. 203 ZK sogar bei völliger Schuldlosigkeit des Abgabenschuldners entstehen, welche gesetzliche Strenge jedenfalls gerechtfertigt ist, um sonst allfälligen Auseinandersetzungen zwischen der Zollbehörde und dem als Abgabenschuldner in Anspruch Genommenen den Boden zu entziehen, wie es die vom gemeinschaftlichen Gesetzgeber erkennbar und aus nachvollziehbaren Gründen für notwendig gehaltene Möglichkeit einer einfachen und Streitvermeidenden Abgabenerhebung ratsam erscheinen lässt.
- 25 Diese auch vom FG bereits sinngemäß angestellten Erwägungen rechtfertigen den angefochtenen Bescheid, so dass unentschieden bleiben kann, ob es, wie das FG in erster Linie meint, zutrifft, dass die Annahme der Versandanmeldung der Klägerin als nichtiger Verwaltungsakt (§ 125 AO) keinerlei Rechtswirkungen hatte, also auch nicht die vom ZA des beklagten HZA vorgenommene vorübergehende Überlassung der Waren beenden und damit die Pflicht der Klägerin aufheben konnte, die Waren an dem von jenem ZA (bzw. im Rahmen der Zulassung der Klägerin als Empfänger im vereinfachten Verfahren) festgelegten Ort für eine eventuelle zollamtliche Kontrolle bereitzuhalten.
- 26 2. Überdies erweist sich das angefochtene Urteil auch deshalb als im Ergebnis richtig, weil die während der vorübergehenden Überlassung fortdauernde zollamtliche Überwachung des Bestimmungszollamtes der vorausgegangenen Versandverfahren (hier: des ZA X) vereitelt worden ist, indem die Ware, wie hier geschehen, von dem Ort der Verwahrung ohne Unterrichtung dieses ZA entfernt worden ist. Denn dass dann die (mangels Abmeldung der Ware aus der vorübergehenden Überlassung) für die Überwachung zuständig gebliebene Zollbehörde am Zugang zu der Ware und der Durchführung der in Art. 37 Abs. 1 ZK vorgesehenen Prüfungen gehindert ist, kann schwerlich bezweifelt werden, so dass der Tatbestand des Art. 203 ZK erfüllt ist (vgl. dazu u.a. EuGH-Urteil vom 12. Februar 2004 C-337/01, Slg. 2004, I-1791).