

BUNDESFINANZHOF Entscheidung vom 30.3.2010, VII R 16/09

Zollschuldentstehung durch Überschreiten der Frist für die Abrechnung des aktiven Veredelungsverkehrs (Vorlage an den EuGH) - Beendigung des Verfahrens der aktiven Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren - Gefahr der doppelten Zollschuldentstehung bei Fehlmengen - Fehlende Auswirkungen von Pflichtverletzungen auf das in Anspruch genommene Zollverfahren

Leitsätze

Ist Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK dahin auszulegen, dass er auch die Nichterfüllung solcher Pflichten betrifft, die erst nach der Beendigung des betreffenden in Anspruch genommenen Zollverfahrens zu erfüllen sind, so dass bei im Rahmen eines aktiven Veredelungsverkehrs nach dem Nichterhebungsverfahren fristgerecht teilweise wieder ausgeführten Einfuhrwaren die Verletzung der Pflicht, der Überwachungszollstelle binnen 30 Tagen nach Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens die Abrechnung vorzulegen, zur Entstehung einer Zollschuld für die gesamte Menge der abzurechnenden Einfuhrwaren führt, sofern die Voraussetzungen des Art. 859 Nr. 9 ZKDVO (in der durch Art. 1 Nr. 30 Buchst. b VO (EG) Nr. 993/2001 geänderten Fassung) nicht vorliegen ?

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) führte im Jahr 2006 Fruchtsaftkonzentrate ein, die sie im Rahmen ihrer bewilligter aktiver Veredelungsverkehre nach dem Nichterhebungsverfahren verarbeitete. Gemäß der erteilten Bewilligung endete die Frist für die Beendigung des Verfahrens jeweils am letzten Tag des auf die Überführung in die aktive Veredelung folgenden vierten Kalendervierteljahrs (Art. 118 Abs. 2 Unterabs. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (im Folgenden: Zollkodex --ZK--); innerhalb von 30 Tagen nach Beendigung des Verfahrens war der Überwachungszollstelle die Abrechnung vorzulegen (Art. 521 Abs. 1 Unterabs. 1 Anstrich 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 (im Folgenden: Zollkodex-Durchführungsverordnung --ZKDVO--)).
- 2 Nachdem die Klägerin trotz Mahnung die zum 30. April 2007 fällige Abrechnung für die Einfuhrwaren des ersten Quartals 2006 (Beendigung des Verfahrens: 31. März 2007) nicht vorgelegt hatte, setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) Einfuhrabgaben für die Einfuhrwaren, für die das Verfahren am 31. März 2007 beendet war, also in voller Höhe (ca. 1,4 Mio. EUR) fest. Die schließlich am 10. Juli 2007 vorgelegte Abrechnung der Klägerin wies demgegenüber wegen einer wesentlich geringeren Menge nicht fristgerecht ausgeführter Einfuhrwaren einen niedrigeren Abgabebetrag (217.338,39 EUR) aus.
- 3 Die gegen die darüber hinausgehende Abgabenfestsetzung nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Das FG urteilte, die Einfuhrabgabenschuld sei nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK entstanden, weil die Klägerin ihre Pflicht zur fristgerechten Abrechnung des Zollverfahrens der aktiven Veredelung verletzt habe. Der Inhaber dieses Zollverfahrens habe --wie Art. 859 Nr. 9 ZKDVO zeige-- auch noch nach Verfahrensbeendigung Pflichten. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift, unter denen sich die Überschreitung der Frist für die Vorlage der Abrechnung i.S. des Art. 204 Abs. 1 letzter Halbsatz ZK auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt hat, seien im Streitfall allerdings nicht erfüllt. Zum einen hätte die Vorlagefrist für die Abrechnung bei rechtzeitiger Antragstellung nicht verlängert werden können, weil keine besonderen, eine Fristverlängerung rechtfertigenden Umstände i.S. des Art. 521 Abs. 1 Unterabs. 2 ZKDVO vorgelegen hätten. Zum anderen sei der Klägerin grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen, weil ihr als im Verfahren der aktiven Veredelung erfahrener Wirtschaftsteilnehmer die Verpflichtung, zu bestimmten Zeitpunkten Abrechnungen vorzulegen, bekannt gewesen und sie außerdem von Seiten des HZA auf dieses Erfordernis hingewiesen worden sei.
- 4 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, dass die streitigen Abgaben Einfuhrwaren betreffen, die unstreitig fristgemäß wieder ausgeführt worden seien, womit das Zollverfahren der aktiven Veredelung gemäß Art. 89 Abs. 1 ZK beendet worden sei. Nach Beendigung eines Zollverfahrens könne aber eine Pflichtverletzung keinen Einfluss auf dieses Verfahren mehr haben und deshalb keine Zollschuld entstehen lassen.

Entscheidungsgründe

- 5 II. Der Senat setzt das Verfahren aus (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 74 der Finanzgerichtsordnung) und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union die nachfolgend bezeichnete Frage zur Vorabentscheidung vor, weil die Auslegung der für die Entscheidung des Streitfalls maßgeblichen Vorschriften des Gemeinschaftsrechts Zweifelsfragen aufwirft.

- 6 "Ist Art. 204 Abs. 1 Buchst. a der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften dahin auszulegen, dass er auch die Nichterfüllung solcher Pflichten betrifft, die erst nach der Beendigung des betreffenden in Anspruch genommenen Zollverfahrens zu erfüllen sind, so dass bei im Rahmen eines aktiven Veredelungsverkehrs nach dem Nichterhebungsverfahren fristgerecht teilweise wieder ausgeführten Einfuhrwaren die Verletzung der Pflicht, der Überwachungszollstelle binnen 30 Tagen nach Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens die Abrechnung vorzulegen, zur Entstehung einer Zollschuld für die gesamte Menge der abzurechnenden Einfuhrwaren führt, sofern die Voraussetzungen des Art. 859 Nr. 9 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 in der durch Art. 1 Nr. 30 Buchst. b der Verordnung (EG) Nr. 993/2001 der Kommission vom 4. Mai 2001 geänderten Fassung nicht vorliegen?"
- 7 1. Als Entstehungstatbestand für die Einfuhrzollschuld kommt im Streitfall allein Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK in Betracht. Nach dieser Vorschrift entsteht die Zollschuld, wenn in anderen als den in Art. 203 ZK genannten Fällen eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus (u.a.) der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, es sei denn, dass sich diese Verfehlung nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt hat.
- 8 Zu den im Fall einer bewilligten aktiven Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren dem Bewilligungsinhaber obliegenden Pflichten gehört nach Art. 521 Abs. 1 Unterabs. 1 Anstrich 1 ZKDVO die Vorlage der Abrechnung des Verfahrens spätestens binnen 30 Tagen nach Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens. Es handelt sich hierbei also um eine Pflicht, die sich --wie es der Wortlaut des Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK beschreibt-- aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens der aktiven Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren ergibt, in das die einfuhrabgabepflichtige Ware übergeführt worden ist.
- 9 Welche Pflichtverletzungen sich i.S. des Art. 204 Abs. 1 letzter Halbsatz ZK auf das in Anspruch genommene Zollverfahren nicht wirklich ausgewirkt haben, wird durch Art. 859 ZKDVO abschließend geregelt (vgl. Urteil des EuGH vom 11. November 1999 C-48/98 --Söhl & Söhlke--, Slg. 1999, I-7877). Nach der die aktive Veredelung betreffenden Vorschrift des Art. 859 Nr. 9 ZKDVO in der Fassung der (Änderungs-)Verordnung (EG) Nr. 993/2001 der Kommission vom 4. Mai 2001 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 141/1), welche --wie auch alle übrigen Regelungen des Art. 859 ZKDVO-- unter dem Vorbehalt steht, dass es sich nicht um den Versuch handelt, die Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen, keine grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt und alle notwendigen Förmlichkeiten erfüllt werden, um die Situation der Waren zu bereinigen, hat sich das Überschreiten der zulässigen Frist für die Vorlage der Abrechnung nicht wirklich auf das Zollverfahren ausgewirkt, sofern die Frist bei rechtzeitiger Antragstellung entsprechend verlängert worden wäre. Dieser Vorschrift, deren Voraussetzungen das FG im Streitfall als nicht gegeben angesehen hat, ist zu entnehmen, dass auch die Kommission davon ausgeht, dass die nicht fristgerechte Vorlage der Abrechnung des aktiven Veredelungsverkehrs eine Pflichtverletzung i.S. des Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK ist, welche grundsätzlich --vorbehaltlich des Art. 859 Nr. 9 ZKDVO-- die Zollschuld entstehen lässt. Dies entspricht auch der Rechtsauffassung der deutschen Zollverwaltung.
- 10 2. Soweit die Klägerin dieser Rechtsauffassung widerspricht, kann sie sich auf Stimmen in der deutschen zollrechtlichen Literatur stützen, die in der nicht fristgerechten Vorlage der Abrechnung des aktiven Veredelungsverkehrs keine zur Entstehung der Einfuhrzollschuld führende Pflichtverletzung erblicken. Diese Ansicht wird zum einen damit begründet, dass die Pflicht zur Vorlage der Abrechnung eine dem Verfahrensinhaber erst nach Beendigung des Zollverfahrens der aktiven Veredelung obliegende Pflicht sei, auf deren Verletzung nicht mit der Entstehung der Zollschuld reagiert werden könne, sondern ggf. mit einer Buße oder dem Widerruf der Bewilligung des Zollverfahrens (Witte, Zollkodex, 5. Aufl., Art. 204 Rz 20). Zum anderen wird die Ansicht vertreten, dass es in Fällen dieser Art an einem Zollschuldentstehungstatbestand fehle, weil sich nur während der Dauer des in Anspruch genommenen Zollverfahrens Pflichten ergäben, deren Verletzung zur Entstehung der Zollschuld führen könne, also nicht, wenn das Nichterhebungsverfahren der aktiven Veredelung durch eine neue zollrechtliche Bestimmung der Einfuhrwaren bereits ordnungsgemäß beendet sei (Art. 89 Abs. 1 ZK). Mit dem Ablauf der Frist für die Beendigung des Nichterhebungsverfahrens der aktiven Veredelung stehe endgültig fest, für welche Einfuhrwaren eine Zollschuld entstanden sei und für welche nicht. Denn zu diesem Zeitpunkt (Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens, Art. 218 Abs. 1 ZK, Art. 496 Buchst. m ZKDVO) entstehe die Zollschuld gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK, und zwar in der Höhe, in der den Einfuhrwaren, für die das Verfahren abgelaufen ist (Zugänge), keine unter Berücksichtigung der Ausbeute und aller anrechenbaren Abgänge (Wiederausfahren, Untergang, sonstige Beendigungen des Verfahrens) entsprechende Menge an Veredelungserzeugnissen und/oder unveredelten Waren gegenüberstehe --Fehlmenge-- (Diese Fehlmenge ist von der Klägerin am 10. Juli 2007, also verspätet, mit 217.338,39 EUR angemeldet worden.)
- 11 Nach Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens (früher: Wiedergestellungsfrist) sei kein Raum mehr für die Entstehung weiterer Zollschulden in der aktiven Veredelung. Denn wäre es anders und entstünde mangels Vorlage der Abrechnung eine weitere Zollschuld gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK für die gesamte Menge der abzurechnenden Einfuhrwaren, realisiere sich die Gefahr einer --nach der Rechtsprechung des EuGH dem Gedanken der Zollunion widersprechenden (Urteil vom 20. September 1988 C-252/87 --Kiwall--, Slg. 1988, 4753)-- doppelten Zollschuldentstehung.

- 12 So wäre im Streitfall die Zollschuld in Höhe von 217.338,39 EUR doppelt entstanden, einmal mit Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens am 31. März 2007 und ein weiteres Mal am 30. April 2007 wegen Nichtvorlage der Abrechnung, als Teil der Zollschuld für alle abzurechnenden Einfuhrwaren (also 217.338,39 EUR enthalten in dem Betrag von 1,4 Mio. EUR).
- 13 Dass für eine Anrechnung der einen Zollschuld auf die andere, so wie sie vom HZA im Streitfall vorgenommen worden ist, eine Rechtsgrundlage bestehe --so wird weiter geltend gemacht-- erscheine zweifelhaft. Daher sei eine Zollschuldentstehung wegen Nichtvorlage der Abrechnung nach Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens systematisch verfehlt und Zollschuldrechtlich unzulässig.
- 14 Die Durchführungsvorschrift des Art. 859 Nr. 9 ZKDVO gehe daher ins Leere (zum Ganzen vgl. Müller-Eiselt, Der Veredelungsverkehr, I 15/43 ff.).
- 15 Weigere sich der Bewilligungsinhaber, die Abrechnung vorzulegen, stünden der Überwachungs Zollstelle andere Sanktionsmittel zur Verfügung. Sie könne zum einen die Abrechnung anhand der von ihr geführten Veredelungsbücher selbst vornehmen (Art. 521 Abs. 3 ZKDVO) und den Bewilligungsinhaber bei einem Wiederholungsfall den Widerruf der Bewilligung androhen oder zum anderen für diesen Fall einen Bußgeldtatbestand einführen oder mit dem steuerrechtlichen Mittel der Schätzung der Einfuhrabgaben operieren.
- 16 3. Wollte man dieser zuletzt genannten Rechtsansicht folgen und annehmen, dass der Zollschuldentstehungstatbestand des Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK nur Pflichtverletzungen während der Dauer des betreffenden Zollverfahrens erfasst, hätte die Kommission mit der Durchführungsvorschrift des Art. 859 Nr. 9 ZKDVO einen die Zollschuldentstehung ausschließenden Tatbestand ohne Anwendungsbereich geschaffen.
- 17 Wollte man mit der vom HZA im Streitfall vertretenen Ansicht annehmen, aus der Durchführungsvorschrift des Art. 521 Abs. 1 Unterabs. 1 Anstrich 1 ZKDVO folge, dass das Verfahren der aktiven Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren nicht bereits --wie es Art. 89 Abs. 1 ZK beschreibt-- mit dem Erhalt einer zulässigen neuen zollrechtlichen Bestimmung der Einfuhrwaren beendet ist, sondern erst mit der Vorlage der Abrechnung, stellte sich die Frage, ob die Kommission hiermit ihre Befugnis, Anwendungsmodalitäten zu den Vorschriften des ZK zu erlassen, überschritten hat (vgl. dazu EuGH-Urteil in Slg. 1999, I-7877, Rz 35 bis 37), weil dies in allen Fällen, in denen eine Fehlmenge entstanden ist, insoweit zu einer doppelten Zollschuldentstehung führen könnte, die aufzulösen systematisch nicht möglich erscheint.