

BUNDESFINANZHOF Beschluss vom 18.11.2010, VII B 123/10

Zollschuldentstehung durch Verwendung eines falschen Verfahrenscodes - Nachträgliche Korrektur der Ausfuhranmeldung - Anforderungen an die Divergenzrüge

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) war Inhaber einer Bewilligung zur aktiven Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren für einen zur Herstellung von Tabletten verwendeten pharmazeutischen Wirkstoff. Nach der ihr erteilten Bewilligung waren die Veredelungserzeugnisse innerhalb der festgelegten Frist für die Beendigung des Verfahrens mit dem Vordruck 0243 aus der Veredelung abzumelden, dem Hauptzollamt X zu stellen und aus dem Zollgebiet auszuführen oder in ein anderes sich anschließendes Zollverfahren zu überführen. Nach Ablauf der Wiederausfuhrfrist für sechs Einfuhrsendungen des pharmazeutischen Wirkstoffs erinnerte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Hauptzollamt --HZA--) an die Beendigung des Veredelungsverfahrens und gewährte insoweit eine Fristverlängerung. Die Klägerin führte daraufhin die von ihr hergestellten Tabletten mit mehreren Sendungen in die USA aus, wofür sie ihr als zugelassener Ausführer zur Verfügung stehende, vom Hauptzollamt Y vorabgestempelte Ausfuhranmeldungen und darauf den für die Ausfuhr von Gemeinschaftswaren vorgesehenen Verfahrenscode 1000 verwendete, statt des Codes 3151, der für die Wiederausfuhr von Waren gilt, die einem Nichterhebungsverfahren unterliegen.
- 2 Wegen Verwendung des unzutreffenden Verfahrenscodes 1000 setzte das HZA die auf die Einfuhrwaren entfallenden Einfuhrabgaben (Zoll, Einfuhrumsatzsteuer sowie Ausgleichszinsen) gegen die Klägerin fest, die die Klägerin entrichtete, deren teilweise Erstattung (Zoll und Ausgleichszinsen) sie jedoch beantragte, was das HZA ablehnte.
- 3 Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Das FG urteilte, eine Erstattung der Einfuhrabgaben komme nicht in Betracht, weil die Klägerin die Abgaben im Zeitpunkt der Zahlung gemäß Art. 203 des Zollkodex (ZK) geschuldet habe. Mit der Verwendung des Verfahrenscodes 1000 anstelle des zutreffenden Codes 3151 habe die Klägerin Waren zur endgültigen Ausfuhr angemeldet, für die kein anderes Zollverfahren vorangegangen sei, und habe damit den auszuführenden Waren fälschlicherweise den Status von Gemeinschaftswaren zuerkannt, was gemäß Art. 865 Abs. 1 der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZKDVO) als Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung gelte.
- 4 Eine nachträgliche Korrektur dieser falschen Anmeldung unter Anwendung des Art. 78 Abs. 3 ZK komme nach dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 14. Januar 2010 C-430/08 und C-431/08 -- Terex Equipment-- (Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2010, 45) nur in Betracht, wenn die Ziele des Verfahrens der aktiven Veredelung nicht gefährdet worden seien. Dies sei jedoch vorliegend der Fall, weil auch bei einer Änderung in den zutreffenden Verfahrenscode die Abgabenschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK durch Verletzung der der Klägerin obliegenden Pflichten entstanden sei. Die Klägerin habe in nicht zulässiger Weise auf das ihr bewilligte Anschreibeverfahren zurückgegriffen und vorabgestempelte Ausfuhranmeldungen des Hauptzollamts Y verwendet, anstatt die Veredelungserzeugnisse --wie in der ihr erteilten Bewilligung vorgeschrieben-- mit dem Vordruck 0243 (Abmeldung von Waren aus der aktiven Veredelung) beim für die Beendigung des Verfahrens zuständigen Hauptzollamt X aus der aktiven Veredelung abzumelden und auch dort zur Ausfuhr zu stellen. Diese Pflichtverletzung habe sich nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der aktiven Veredelung ausgewirkt, weil die Nämlichkeit der ausgeführten Veredelungserzeugnisse nicht habe nachgeprüft und die Menge der darin enthaltenen sowie der noch in der aktiven Veredelung verbliebenen Einfuhrwaren nicht habe überwacht werden können. Eine Heilung der Pflichtverletzung gemäß Art. 859 ZKDVO komme ebenso wenig in Betracht wie eine Erstattung der Einfuhrabgaben gemäß Art. 239 ZK, weil die Klägerin grob fahrlässig gehandelt habe.
- 5 Hiergegen richtet sich die Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin, welche sie auf den Zulassungsgrund der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative der Finanzgerichtsordnung -- FGO--) stützt.

Entscheidungsgründe

- 6 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg, weil der geltend gemachte Zulassungsgrund ungeachtet der Mängel hinsichtlich der gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO erforderlichen schlüssigen Darlegung von Zulassungsgründen jedenfalls nicht vorliegt.

- 7 Der Zulassungsgrund der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2. Alternative FGO erfasst zunächst die Fälle der sog. Divergenzrevision. Darüber hinaus ist auch dann eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) erforderlich, wenn die einheitliche Beantwortung einer Rechtsfrage nur durch eine Entscheidung des BFH gesichert werden kann.
- 8 Die ordnungsgemäße Erhebung einer Divergenzrüge setzt voraus, dass der Beschwerdeführer tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits herausarbeitet und gegenüberstellt, um so eine Abweichung zu verdeutlichen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 12. Juli 2002 II B 33/01, BFH/NV 2002, 1482, und vom 11. September 2003 X B 103/02, BFH/NV 2004, 180). Diesen Anforderungen wird die Beschwerde nicht gerecht.
- 9 1. Soweit das FG seine Entscheidung auf den Rechtssatz gestützt hat, dass nach Art. 78 Abs. 3 ZK eine Korrektur der irrtümlich abgegebenen Ausfuhranmeldung in Betracht komme, falls die Ziele des Verfahrens der aktiven Veredelung nicht gefährdet worden seien, hat es diesen dem EuGH-Urteil in ZfZ 2010, 45 Rz 65 entnommen; eine Divergenz zur EuGH-Rechtsprechung besteht daher nicht. Auch wenn die Beschwerde im Übrigen darauf hinweist, dass nach vorgenanntem EuGH-Urteil die Logik des Art. 78 Abs. 3 ZK darin bestehe, das "betreffende Zollverfahren", d.h. das Verfahren der aktiven Veredelung, auf die tatsächliche Situation abzustimmen, und dass die Wendung "unrichtige oder unvollständige Grundlagen" in Art. 78 Abs. 3 ZK so zu verstehen sei, dass sie sich sowohl auf tatsächliche Irrtümer oder Unterlassungen als auch auf Irrtümer bei der Auslegung des anwendbaren Rechts beziehe (Rz 55, 56 des EuGH-Urteils), bezeichnet sie keine hiervon abweichenden Rechtssätze aus dem FG-Urteil.
- 10 2. Die Beschwerde wendet sich im Kern lediglich gegen die vom FG vertretene Ansicht, dass im Streitfall auch bei einer nachträglichen Berichtigung des unzutreffenden Verfahrenscodes gemäß Art. 78 Abs. 3 ZK -- und damit bei einem Wechsel des unzutreffend in Anspruch genommenen Ausfuhrverfahrens in das zulässige Wiederausfuhrverfahren-- die Ziele des aktiven Veredelungsverfahrens nach wie vor gefährdet seien. Insoweit ist allerdings dem Beschwerdevorbringen nicht zu entnehmen und auch sonst nicht erkennbar, dass und welchen dem EuGH-Urteil zu entnehmenden Rechtssatz das FG in einer Weise falsch angewandt oder ausgelegt haben soll, welche eine Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erfordert.
- 11 Soweit das FG weitere Pflichtverletzungen der Klägerin festgestellt und angenommen hat, dass auch ungeachtet des verwendeten falschen Verfahrenscodes die Einfuhrabgabenschuld aufgrund dieser Pflichtverletzungen, die eine zollamtliche Prüfung der ordnungsgemäßen Beendigung des aktiven Veredelungsverkehrs vereitelt hätten, entstanden sei, steht das EuGH-Urteil in ZfZ 2010, 45 dieser Annahme nicht entgegen. Diesem Urteil lässt sich nämlich nicht entnehmen, dass mit der nach Art. 78 Abs. 3 ZK möglichen Bereinigung der durch den irrtümlich angegebenen Verfahrenscode und der nicht zulässigen neuen zollrechtlichen Bestimmung (Art. 89 Abs. 1 ZK) hervorgerufenen zollrechtlichen Situation, die gemäß Art. 865 ZKDVO das Entstehen der Einfuhrzollschuld gemäß Art. 203 ZK zur Folge hatte, auch sämtliche anderen, z.B. in Gestalt von Pflichtverletzungen des Verfahrensinhabers begründeten Zollschuldentstehungstatbestände außer Betracht zu bleiben hätten. Der seitens der Klägerin vertretenen Ansicht, die Verwendung der vorabgestempelten Ausfuhranmeldungen im Rahmen des vereinfachten Verfahrens als zugelassener Ausführer und die fehlende Abgabe einer förmlichen Abmeldung aus der aktiven Veredelung seien nur eine logische Folge der Verwendung des falschen Verfahrenscodes, ist das FG nicht gefolgt. Gründe für die Zulassung der Revision ergeben sich aus dieser Würdigung der tatsächlichen Umstände des Streitfalls nicht.
- 12 Wenn sich die Beschwerde außerdem gegen die Ansicht des FG wendet, die Ziele des Verfahrens der aktiven Veredelung seien gefährdet worden, und meint, das HZA habe sich davon überzeugen können, dass die in das aktive Veredelungsverfahren übergeführten Waren tatsächlich wieder ausgeführt worden seien, so wendet sie sich gegen die materielle Richtigkeit des FG-Urteils, legt aber keinen Grund für die Zulassung der Revision dar.
- 13 3. Die darüber hinaus behauptete Divergenz zu dem Senatsurteil vom 5. Oktober 2004 VII R 61/03 (BFHE 207, 570) besteht nicht. Die Beschwerde berücksichtigt nicht, dass das FG im Streitfall davon ausgegangen ist, dass der in der Ausfuhranmeldung irrtümlich verwendete Verfahrenscode und die damit einhergehende unzulässige zollrechtliche Bestimmung gemäß Art. 78 Abs. 3 ZK grundsätzlich mit der Folge berichtigt werden können, dass im Zeitpunkt der Zahlung die Einfuhrabgaben nicht gemäß Art. 203 ZK i.V.m. Art. 865 ZKDVO geschuldet waren. Das FG durfte daher prüfen, ob die Einfuhrabgabenschuld ggf. durch Erfüllung anderer Tatbestände entstanden war. Es hat daher nicht die Ansicht vertreten, dass eine Zollschuld für dieselbe Ware mehrfach entstehen könne.