

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 25.10.2011, VII R 60/10

Erlass/Erstattung aus Billigkeitsgründen von Einfuhrabgaben für über Freizonengrenze verbrachte zollamtlich unbehandelt gebliebene Waren

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wurde im August 2004 von dem Unternehmen, bei dem er als Kraftfahrer angestellt war, beauftragt, einen mit 100 Fässern Zirkoniumoxid und 1 Fass Erbiumoxid beladenen LKW-Hänger für einen Transport zu übernehmen, der zwei Tage zuvor auf dem Amtsplatz des Zollamts in der Hamburger Freizone abgestellt worden war. Die einem Behältnis am Hänger entnommenen Transport- und Zollpapiere legte der Kläger dem Zollamt vor; ob sich unter diesen Papieren eine Versandanmeldung für die 100 Fässer Zirkoniumoxid befand oder lediglich ein Auftragszettel für eine Spedition zur Überführung dieser Fässer in das Versandverfahren, steht nicht fest. Die Anmeldung des Fasses Erbiumoxid zur Überführung in den freien Verkehr nahm das Zollamt an und stellte dem Kläger für dieses Fass einen Zollbehandlungsausweis zur Vorlage an der Freizonengrenze aus, in welchem die Art und Menge der Ware sowie die Nummer der Einfuhrzollanmeldung für diese Ware vermerkt waren, woraufhin der Kläger mit dem LKW-Hänger den Amtsplatz und die Freizone verließ, ohne dass die 100 Fässer Zirkoniumoxid in das Versandverfahren übergeführt worden waren.
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) setzte mit Einfuhrabgabenbescheid vom 10. Februar 2005 die auf die 100 Fässer entfallenden Einfuhrabgaben gegen den Kläger mit der Begründung fest, dieser habe die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen. Den hiergegen erhobenen Einspruch nahm der Kläger zurück, nachdem das HZA das an ihn gerichtete Leistungsgebot aufgehoben und ihm mitgeteilt hatte, der Empfänger der 100 Fässer sei ebenfalls als Zollschuldner in Anspruch genommen worden und habe die Abgaben entrichtet.
- 3 Mit der Begründung, der Warenempfänger sei zu Unrecht in Anspruch genommen und diesem seien die Abgaben erstattet worden, forderte das HZA den Kläger unter dem 2. September 2005 erneut zur Zahlung der festgesetzten Einfuhrabgaben auf. Den hiergegen erhobenen Einspruch wies das HZA mit Einspruchsentscheidung vom 29. Mai 2006 zurück.
- 4 Im Juli 2007 beantragte der Kläger den Erlass der Einfuhrabgaben gemäß Art. 239 Abs. 1 des Zollkodex (ZK) sowie die Verlängerung der hierfür vorgeschriebenen Antragsfrist. Das HZA lehnte den Antrag ab. Der Kläger habe die zwölfmonatige Antragsfrist versäumt; ein begründeter Ausnahmefall, der die Verlängerung der Frist rechtfertigen könnte, liege nicht vor.
- 5 Der hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) insoweit statt, als es dem Hilfsantrag folgte und das HZA unter Aufhebung der entgegenstehenden Bescheide verpflichtete, die mit Einfuhrabgabenbescheid vom 10. Februar 2005 festgesetzten Abgaben zu erlassen. Die Antragsfrist gemäß Art. 239 Abs. 2 ZK sei nicht versäumt worden, weil der Einspruch des Klägers gegen die Zahlungsaufforderung vom 2. September 2005 und seine hierzu mit Schreiben vom 1. November 2005 gegebene Begründung als Antrag auf Erlass der Einfuhrabgaben nach Art. 239 Abs. 1 ZK zu werten seien. Die Voraussetzungen für einen Billigkeitserlass nach dieser Vorschrift seien auch gegeben. Es liege ein besonderer Fall im Sinne dieser Vorschrift vor, der sich aus Umständen ergebe, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Klägers zurückzuführen seien. Ein besonderer Fall liege vor, weil es nicht dem normalen Berufs- und Geschäftsrisiko eines Kraftfahrers entspreche, dass eine Ware zollrechtlich unzutreffend bzw. nicht behandelt werde. Der Kläger habe auch nicht offensichtlich fahrlässig gehandelt. Hinsichtlich der 100 Fässer Zirkoniumoxid sei der Kläger nicht Zollanmelder gewesen; vielmehr habe sich seine Rolle bei der zollamtlichen Abwicklung auf eine reine Botenfunktion beschränkt. Er habe darauf vertrauen dürfen, dass sich die vorhandenen Zollpapiere auf die gesamte Ladung erstreckten. Der Kläger habe über keine größeren Erfahrungen bei der Einfuhr und Behandlung von Drittlandswaren verfügt, weil er in der Vergangenheit mit der Abwicklung zollrechtlicher Vorgänge nicht befasst gewesen sei. Als Kraftfahrer habe er mit den zu beachtenden Zollvorschriften nicht vertraut sein müssen. Es hätten sich ihm auch in Anbetracht des Zollbehandlungsausweises, auf dem lediglich 1 Fass Erbiumoxid vermerkt gewesen sei, keine Zweifel aufdrängen müssen, weil ihn keine Verpflichtung getroffen habe, die vom Zollamt zurückerhaltenen Papiere darauf zu überprüfen, ob die Zollbehandlung der auf dem LKW-Hänger befindlichen Waren korrekt und vollständig erfolgt sei. Aber auch wenn man annehmen wollte, der Kläger hätte Anlass zu Zweifeln an der korrekten zollrechtlichen Behandlung haben müssen, begründe dies nicht den Vorwurf offensichtlicher Fahrlässigkeit. Als bloßer Kraftfahrer sei er nicht in die Einhaltung der Zollvorschriften

eingebunden gewesen. Anders als bei einem Zollanmelder hätten ihm keine Pflichten zur Erfüllung der Zollförmlichkeiten oblegen (das Urteil ist in ZfZ 2010, Beilage 4, S. 49 veröffentlicht).

- 6 Mit seiner Revision macht das HZA geltend, ein den Erlass der Einfuhrabgaben rechtfertigender besonderer Fall liege nicht vor. Anders als das FG meine, gehöre die Möglichkeit der abgabenrechtlichen Inanspruchnahme für im grenzüberschreitenden Verkehr beförderte Waren, deren Anmeldung zu einem Zollverfahren unterblieben sei, zum Risiko von Berufskraftfahrern. Im Übrigen liege offensichtliche Fahrlässigkeit vor, denn es bedürfe keiner besonderen zollrechtlichen Erfahrung zu erkennen, dass gewerbliche Einfuhrwaren ohne Zustimmung der Zollstelle nicht weiterbefördert werden dürfen. Der Kläger hätte sich vergewissern müssen, dass das Zollamt für sämtliche auf seinem Fahrzeug befindliche Waren Zollanmeldungen erhalten und auch zur Kenntnis genommen hat.
- 7 Das HZA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung zu ändern und die Klage in vollem Umfang abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Er meint, er sei durch das Zusammentreffen unglücklicher Umstände in eine außergewöhnliche Situation geraten. Offensichtliche Fahrlässigkeit liege nicht vor, da es nicht zum Berufsbild eines Kraftfahrers gehöre, die mitgegebenen und der Zollstelle vorzulegenden Zollpapiere auf Richtigkeit und Vollständigkeit sowie nach ihrer Rückgabe zu prüfen, ob die Zollbehandlung in zutreffender Weise vorgenommen worden sei.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision des HZA ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, soweit der Klage stattgegeben worden ist, und zur Abweisung der Klage in vollem Umfang (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der den beantragten Erlass der Einfuhrabgaben versagende Bescheid ist rechtmäßig (§ 101 Satz 1 FGO).
- 11 Nach Art. 239 Abs. 1 ZK i.V.m. Art. 899 Abs. 2 der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZKDVO) können Einfuhrabgaben von der zuständigen Behörde in anderen als den in Art. 236 bis 238 ZK sowie in den Art. 900 bis 903 ZKDVO geregelten Fällen erstattet oder erlassen werden, wenn es sich um einen besonderen Fall handelt, der sich aus Umständen ergibt, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind (sog. Erlass bzw. Erstattung aus Billigkeitsgründen), und wenn die Voraussetzungen des Art. 905 Abs. 1 ZKDVO für eine Übermittlung des Falls an die Kommission nicht vorliegen. Der Erlass- bzw. Erstattungsantrag ist innerhalb von zwölf Monaten nach Mitteilung der Abgaben an den Zollschuldner zu stellen (Art. 239 Abs. 2 ZK).
- 12 1. Ob die Ansicht des FG zutrifft, die Antragsfrist sei gewahrt, weil bereits in dem Einspruch gegen die Zahlungsaufforderung vom 2. September 2005 und seiner Begründung ein Erlassantrag zu sehen sei, ist zweifelhaft. Jedenfalls kann der vom FG insoweit vertretenen Auffassung nicht gefolgt werden, der Erlass- bzw. Erstattungsantrag sei nur frist-, nicht aber formgebunden, denn der Antrag ist gemäß Art. 878 Abs. 2 Unterabs. 1 ZKDVO in einem Original mit einer Durchschrift auf einem Vordruck nach dem Muster und den Vorschriften in Anhang 111 ZKDVO zu stellen. Art. 878 Abs. 2 Unterabs. 2 ZKDVO sowie Art. 881 ZKDVO sehen zwar insoweit eine Ausnahme bzw. formelle Erleichterungen vor. Das FG hat diese Vorschriften jedoch unerwähnt gelassen und daher offenbar nicht geprüft, ob das Einspruchsschreiben vom 7. Oktober 2005 und die Einspruchsbegründung vom 1. November 2005 den Mindestanforderungen gemäß vorgenannter Vorschriften genügen. Dies nachzuholen ist allerdings nicht erforderlich, weil jedenfalls die materiellen Voraussetzungen für einen Abgabenerlass aus Billigkeitsgründen nicht vorliegen.
- 13 2. Auf einen besonderen Fall i.S. des Art. 899 Abs. 2 ZKDVO kann geschlossen werden, wenn im Licht des an der Billigkeit ausgerichteten Regelungszwecks dieser Vorschriften Umstände festgestellt werden, aufgrund deren sich der Antragsteller in einer Lage befinden kann, die gegenüber derjenigen anderer Wirtschaftsteilnehmer, die die gleiche Tätigkeit ausüben, außergewöhnlich ist (ständige Rechtsprechung: vgl. Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 27. September 2001 C-253/99 --Bacardi--, Slg. 2001, I-6493, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2001, 408; vom 25. Juli 2008 C-204/07 P --C.A.S.--, Slg. 2008, I-6135, ZfZ 2008, 319; vom 17. Februar 2011 C-494/09 --Bolton Alimentari--, ZfZ 2011, 75).
- 14 Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt. Es ist nicht erkennbar, dass sich der Kläger seinerzeit in einer Lage befand, die gegenüber der Situation anderer Kraftfahrer im Transportgewerbe, die mit der Beförderung von Waren aus einer Freizone beauftragt sind, außergewöhnlich ist.
- 15 Ob der Ansicht des FG gefolgt werden kann, eine außergewöhnliche Lage im Sinne vorgenannter EuGH-Rechtsprechung sei (bereits dann) gegeben, "wenn das normale berufliche und geschäftliche Risiko des Beteiligten überschritten" wird, kann offenbleiben. Denn die Auffassung des FG, die korrekte zollrechtliche Behandlung der zu transportierenden Waren gehöre --anders als z.B. bei einem Zollagenten oder Spediteur-- nicht zum Berufsbild und Tätigkeitsfeld eines Kraftfahrers, trifft nicht die Situation, in der sich der Kläger im

Streitfall befand, als er einfuhrabgabenpflichtige Waren aus der Freizone verbrachte, die keiner zollrechtlichen Behandlung zugeführt worden waren. Weshalb es sich hierbei um eine für einen Kraftfahrer außergewöhnliche Situation gehandelt haben soll, die sein normales berufliches Risiko überschreitet, begründet das FG nicht und lässt sich auch nicht begründen. Vielmehr dürfte es zu den immer wieder auftretenden Problemen eines Berufskraftfahrers im Transportgewerbe gehören, dass er mit der Gestellung und Zollanmeldung von Waren im zollgrenzüberschreitenden Verkehr beauftragt wird, ohne hierfür von seinem Auftraggeber ausreichend instruiert bzw. mit den erforderlichen Zollpapieren versorgt worden zu sein.

- 16 Für die Annahme, die außergewöhnliche Lage sei im Streitfall darin zu sehen, dass die erforderlichen Zollpapiere vorhanden und dem Zollamt auch vorgelegt, dem Kläger jedoch nicht ausgehändigt worden seien, fehlt es an entsprechenden Feststellungen des FG, das die Frage, welche die 100 Fässer Zirkoniumoxid betreffenden Dokumente der Kläger am Fahrzeug seinerzeit vorfand, als ungeklärt bezeichnet hat.
- 17 Ebenso fehlt es an Feststellungen einer Mitverursachung der Zollbehörden an dem die Abgabenschuld auslösenden Geschehensablauf. Dafür, dass --wie der Kläger meint-- ein nicht unerhebliches Fehlverhalten der Zollbehörde zum Entstehen der Zollschild beigetragen hat, geben die vom FG getroffenen Feststellungen nichts her.
- 18 Für dieses Ergebnis einer nach den Gegebenheiten des Streitfalls für einen Berufskraftfahrer nicht außergewöhnlichen Situation spricht im Übrigen der Grundsatz, dass die Erstattung oder der Erlass von Einfuhrabgaben, die nur unter bestimmten Voraussetzungen und in den besonders vorgesehenen Fällen gewährt werden können, eine Ausnahme darstellt, so dass die Vorschriften, die eine solche Erstattung oder einen solchen Erlass vorsehen, eng auszulegen sind (EuGH-Urteile vom 11. November 1999 C-48/98 --Söhl & Söhlke--, Slg. 1999, I-7877, Rz 52, ZfZ 2000, 12; vom 17. Februar 2011 C-78/10 --Berel--, ZfZ 2011, 71 Rz 62; EuGH-Beschluss vom 1. Oktober 2009 C-552/08 P --Agrar-Invest-Tatschl--, Slg. 2009, I-9265, ZfZ 2010, 12).
- 19 3. Darüber hinaus sind die Umstände des Streitfalls, die zur Entstehung der Einfuhrabgabenschuld führten, auf offensichtliche Fahrlässigkeit des Klägers zurückzuführen.
- 20 Zur Beantwortung der Frage, ob offensichtliche Fahrlässigkeit i.S. des Art. 239 ZK i.V.m. Art. 899 Abs. 2 ZKDVO vorliegt, müssen insbesondere die Komplexität der Vorschriften, deren Nichterfüllung die Zollschild begründet, sowie die Erfahrung und die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers berücksichtigt werden (EuGH-Urteil Söhl & Söhlke in Slg. 1999, I-7877, Rz 55 f., ZfZ 2000, 12); es sind dabei die im Rahmen von Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK für die Prüfung, ob der Irrtum der Zollbehörde einem Wirtschaftsteilnehmer erkennbar war, herangezogenen Kriterien entsprechend anzuwenden (EuGH-Urteil vom 13. März 2003 C-156/00 --Niederlande/Kommission--, Slg. 2003, I-2527, ZfZ 2003, 189).
- 21 a) Die im Streitfall maßgebenden Vorschriften, deren Nichtbeachtung die Einfuhrabgabenschuld entstehen ließ, sind nicht nur nicht komplex, sondern es dürfte darüber hinaus auch einem mit den Vorschriften über den grenzüberschreitenden Warenverkehr --insbesondere Art. 202 Abs. 1 Buchst. b ZK-- nicht vertrauten Wirtschaftsteilnehmer geläufig sein, dass einfuhrabgabenpflichtige Waren nicht ohne zollamtliche Behandlung über die Grenze einer Freizone hinweg in einen anderen Teil des Zollgebiets der Union transportiert werden dürfen. Dass auch der Kläger dies wusste, zeigt der Umstand, dass er vor dem Beginn des Transports das zuständige Zollamt aufsuchte und die im Fahrzeug vorgefundenen Papiere vorlegte.
- 22 Die Ansicht des FG, den Kläger hätten keine zollrechtlichen Pflichten getroffen bzw. er sei als Kraftfahrer "nicht in die Einhaltung der Zollvorschriften eingebunden" gewesen, ist unzutreffend und lässt sich auch nicht auf die Erwägung stützen, der Kläger habe hinsichtlich der Zollanmeldung der Waren eine bloße Botenfunktion gehabt. Wenn es auch dem Regelfall entsprechen dürfte, dass ein Kraftfahrer, der Waren über eine Zollgrenze bzw. eine Freizonengrenze hinweg befördert, der Zollstelle vom Anmelder bereits ausgefertigte Zollpapiere übergibt und keine Zollanmeldungen im eigenen Namen abgibt, treffen ihn (zweifellos) zollrechtliche Pflichten. Er hat die Waren zu stellen und --auch wenn er selbst nicht Zollanmelder ist, sondern die Zollpapiere als Bote überbringt-- dafür zu sorgen, dass die Waren in ein Zollverfahren übergeführt werden, welches ihr Verbringen über die Zoll- oder Freizonengrenze hinweg erlaubt. Ohne die Überführung in ein solches Zollverfahren darf er den Transport nicht fortsetzen. Dies ergibt sich schon aus den einschlägigen Vorschriften (vgl. Art. 40, 43, 44 ZK) sowie jedenfalls aus der Rechtsprechung des EuGH (Urteile vom 4. März 2004 C-238/02 und C-246/02 --Viluckas, Janusas--, Slg. 2004, I-2141, ZfZ 2004, 159, und vom 3. März 2005 C-95/03 --Papismedov--, Slg. 2005, I-1667, ZfZ 2005, 192). Erfüllt der Kraftfahrer diese Pflichten nicht, treffen ihn die zollschuldrechtlichen Folgen entweder wegen vorschriftswidrigen Verbringens von Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft oder ihrer Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung.
- 23 b) Eine andere --im Streitfall relevante-- Frage ist, ob der Kraftfahrer, der sich bemüht hat, die Gestellungs- und Anmeldepflichten zu erfüllen, jedoch nicht erkennt, dass dieses Bemühen erfolglos war und die von ihm transportierten Waren zollrechtlich unbehandelt geblieben sind, im Hinblick auf dieses Nichterkennen offensichtlich fahrlässig handelt, wenn er die zollamtlich nicht behandelten Waren vom Amtspatz entfernt bzw. aus der Freizone verbringt. Auch diese Frage lässt sich allein anhand der im Einzelfall zu prüfenden

objektiven Probleme, die unterbliebene zollamtliche Behandlung der Waren zu erkennen, und der subjektiven Erfahrung und Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers beantworten. Der insoweit vom FG --offenbar unabhängig von solchen im Streitfall gegebenen Umständen-- vertretenen Ansicht, den Kläger habe keine Verpflichtung getroffen, die vom Zollamt zurückerhaltenen Papiere darauf zu überprüfen, ob die Zollbehandlung der auf dem LKW-Hänger befindlichen Waren korrekt und vollständig erfolgt sei, kann jedenfalls nicht gefolgt werden. Von einem Kraffahrer kann verlangt werden, dass er im Wesentlichen weiß, welche Waren er geladen hat. Ist er mit Zollvorschriften und Zollpapieren nicht vertraut, mag zwar für ihn die Prüfung, ob die für das Überschreiten der Zoll- oder Freizonengrenze ihm ausgehändigten Papiere seine Ladung erfassen, mit Schwierigkeiten verbunden sein. Derartige Schwierigkeiten bestanden allerdings im Streitfall nicht, denn dem vom Zollamt ausgehändigten Zollbehandlungsausweis war eindeutig zu entnehmen, dass lediglich "1 Fass Erbiumoxid" zollamtlich erfasst worden war. Es hätte sich daher dem Kläger aufdrängen müssen, dem Zollamt gegenüber auf die übrigen 100 Fässer, von denen er nach eigenen Angaben Kenntnis hatte, hinzuweisen und nach deren zollamtlicher Behandlung zu fragen. Mit dem vom Kläger angeführten Fall eines Kraffahrers, auf dessen Fahrzeug ohne sein Wissen Waren versteckt sind, ist der Streitfall daher nicht vergleichbar. Auf die angebliche, auf Rückfrage seitens des Klägers gegebene Auskunft des Zollbeamten, mit den Papieren sei "alles in Ordnung" zu vertrauen, bestand kein Anlass, da nach den Feststellungen des FG nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Zollbeamte anhand der ihm vorgelegten Papiere Art und Umfang der Ladung erkennen konnte. Das FG hat nämlich nicht feststellen können, dass sich unter diesen Papieren eine Versandanmeldung für 100 Fässer Zirkoniumoxid befand.

- 24 c) Im Ergebnis lässt sich aus den vom FG getroffenen Feststellungen nur folgern, dass der Kläger überhaupt nichts unternommen hat, um die ordnungsgemäße zollamtliche Behandlung der von ihm transportierten Waren zu prüfen. Dies ist als offensichtliche Fahrlässigkeit zu bewerten, da --wie ausgeführt-- bei der Feststellung dieses Tatbestandsmerkmals u.a. auch die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers zu berücksichtigen ist und der insoweit vom FG vertretenen Ansicht, dem Kläger hätten überhaupt keine Prüfungspflichten obliegen, nicht gefolgt werden kann.