

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 11.12.2012, VII R 16/09**

Entstehung der Zollschuld für verspätet abgerechnete Waren des aktiven Veredelungsverkehrs

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) führte im Jahr 2006 Fruchtsaftkonzentrate ein, die sie im Rahmen ihr bewilligter aktiver Veredelungsverkehre nach dem Nichterhebungsverfahren verarbeitete. Gemäß der erteilten Bewilligung endete die Frist für die Beendigung der Veredelung jeweils am letzten Tag des auf die Überführung in die aktive Veredelung folgenden vierten Kalendervierteljahrs (Art. 118 Abs. 2 Satz 3 des Zollkodex --ZK--); innerhalb von 30 Tagen nach Beendigung des Verfahrens war der Überwachungszollstelle die Abrechnung vorzulegen (Art. 521 Abs. 1 Satz 1 Anstrich 1 der Zollkodex-Durchführungsverordnung --ZKDVO--).
- 2 Nachdem die Klägerin trotz Mahnung die zum 30. April 2007 fällige Abrechnung für die Einfuhrwaren des ersten Quartals 2006 nicht vorgelegt hatte, setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) Einfuhrabgaben in entsprechender Höhe 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 aus.
- 3 Die gegen die darüber hinausgehende Abgabefestsetzung 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 das Überschreiten 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 Satz 2 ZKDVO vorgelegen hätten. Zum anderen sei der Klägerin grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen, weil ihr als im Verfahren der aktiven Veredelung erfahrenem 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, die streitigen Abgaben beträfen Einfuhrwaren, 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. Darüber hinaus habe das HZA gemäß Art. 521 Abs. 3 ZKDVO die Abrechnung selbst vornehmen können, wozu es im Streitfall in der Lage gewesen und aus Gründen der Verhältnismäßigkeit auch verpflichtet gewesen sei. Jedenfalls seien die Voraussetzungen des Art. 859 Nr. 9 ZKDVO erfüllt. Zum einen hätten wegen eines erheblichen Arbeitsanfalls im Unternehmen besondere Gründe für eine Fristverlängerung vorgelegen; zum anderen sei die Frist nicht grob fahrlässig versäumt worden. Diesbezügliche Beweisangebote habe das FG verfahrensfehlerhaft übergangen.
- 5 Der Senat hat das Verfahren mit Beschluss vom 30. März 2010 (BFHE 229, 472, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2010, 187) ausgesetzt und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens die im Streitfall maßgebende Frage zur Auslegung des Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK vorgelegt, die der EuGH mit Urteil vom 6. September 2012 C-262/10 (ZfZ 2012, 322) wie folgt beantwortet hat:
- 6 "Art. 204 Abs. 1 Buchst. a der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften in der durch die Verordnung (EG) Nr. 648/2005 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. April 2005 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass die Verletzung der in Art. 521 Abs. 1 Unterabs. 1 erster Gedankenstrich der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 in der durch die Verordnung (EG) Nr. 214/2007 der Kommission vom 28. Februar 2007 geänderten Fassung vorgesehenen Pflicht, der Überwachungszollbehörde binnen 30 Tagen nach Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens die Abrechnung vorzulegen, zur Entstehung einer Zollschuld für sämtliche abzurechnenden Einfuhrwaren einschließlich der wieder aus dem Gebiet der Europäischen Union ausgeführten Waren führt, sofern die Voraussetzungen des Art. 859 Nr. 9 der Verordnung Nr. 2454/93 als nicht erfüllt angesehen werden."
- 7 Der Senat hat daraufhin das ausgesetzte Revisionsverfahren wieder aufgenommen. Die Beteiligten hatten Gelegenheit, sich zu der Vorabentscheidung des EuGH zu äußern.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie den Einfuhrabgabenbescheid des HZA vom 26. September 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Januar 2008 insoweit aufzuheben, als Einfuhrabgaben in Höhe von mehr als 217.338,39 EUR festgesetzt worden sind.
- 9 Das HZA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen. Der angefochtene Einfuhrabgabenbescheid ist rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 11 1. Nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK 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. Für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld gilt diese Vorschrift sinngemäß (§ 21 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes).
- 12 a) Die Voraussetzungen des ersten Halbsatzes der Vorschrift sind im Streitfall erfüllt.
- 13 aa) Zu den aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens des aktiven Veredelungsverkehrs nach dem Nichterhebungsverfahren folgenden Pflichten gehört nach Art. 521 Abs. 1 Satz 1 Anstrich 1 ZKDVO die Vorlage der Abrechnung des aktiven Veredelungsverkehrs spätestens 30 Tage nach dem Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens. Diese Pflicht hat die Klägerin verletzt. Für die Einfuhrwaren des ersten Quartals 2006 endete die Frist für die Beendigung des Verfahrens gemäß Art. 118 Abs. 2 Satz 3 ZK i.V.m. der erteilten Bewilligung mit dem 31. März 2007. Die Abrechnung für die Einfuhrwaren dieses Quartals hätte somit bis zum 30. April 2007 vorgelegt werden müssen. Sie ist jedoch erst am 10. Juli 2007 vorgelegt worden.
- 14 bb) Der Entstehung der Zollschuld im Fall einer Verletzung dieser gemäß Art. 521 Abs. 1 Satz 1 Anstrich 1 ZKDVO bestehenden Pflicht steht nicht entgegen, dass die fristgerechte Vorlage der Abrechnung bei der Überwachungs Zollstelle eine erst nach Beendigung des Zollverfahrens zu erfüllende Pflicht ist. Wie der EuGH mit Urteil in ZfZ 2012, 322 ausgeführt hat, erfasst Art. 204 Abs. 1 ZK alle sich aus dem betreffenden Zollverfahren ergebenden Pflichten und gibt keinen Grund zu der Annahme, dass zwischen vor und nach Beendigung des betreffenden Zollverfahrens zu erfüllenden Pflichten oder zwischen Haupt- und Nebenpflichten zu unterscheiden ist.
- 15 Soweit die Revision meint, die Abgabenerhebung für eine –wie im Streitfall– in den Wirtschaftskreislauf der Union nicht eingegangene Ware sei als unverhältnismäßige Sanktion einer Fristüberschreitung anzusehen, ist der EuGH dieser Rechtsauffassung mit seinem Urteil in ZfZ 2012, 322 (Rz 43) entgegengetreten (vgl. insoweit auch: EuGH-Urteil vom 6. September 2012 C-28/11 –Eurogate–, ZfZ 2012, 264, Rz 32).
- 16 cc) Die Revision kann ebenfalls nicht mit Erfolg geltend machen, das HZA hätte das Quartal auch selbst abrechnen können. Mit der nach Art. 521 Abs. 3 ZKDVO gegebenen Möglichkeit der Überwachungs Zollstelle, einen aktiven Veredelungsverkehr selbst abzurechnen, entfällt die Pflicht des Bewilligungsinhabers zur Vorlage der Abrechnung nicht. Auch dem EuGH-Urteil in ZfZ 2012, 322 lässt sich kein Anhaltspunkt für die Annahme entnehmen, im Fall einer gemäß Art. 521 Abs. 3 ZKDVO bestehenden Möglichkeit der Überwachungs Zollstelle zur Selbstabrechnung sei die Versäumung der Frist für die Vorlage der Abrechnung nicht als eine Pflichtverletzung des Bewilligungsinhabers anzusehen.
- 17 b) Die Voraussetzungen des letzten Halbsatzes des Art. 204 Abs. 1 ZK ("es sei denn ...") sind nicht erfüllt. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass sich die Pflichtverletzung der Klägerin auf die ordnungsgemäße Abwicklung des aktiven Veredelungsverkehrs nachweislich nicht wirklich ausgewirkt hat.
- 18 Welche Pflichtverletzungen sich i.S. des Art. 204 Abs. 1 ZK auf das in Anspruch genommene Zollverfahren nicht wirklich ausgewirkt haben, wird durch Art. 859 ZKDVO abschließend geregelt (vgl. EuGH-Urteil vom 11. November 1999 C-48/98 –Söhl & Söhle–, Slg. 1999, I-7877, ZfZ 2000, 12), dessen einzelne Bestimmungen sämtlich unter dem Vorbehalt stehen, 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. Nach dem die aktive Veredelung betreffenden 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) hat sich die Überschreitung der Frist für die Vorlage der Abrechnung auf dieses Zollverfahren nicht wirklich ausgewirkt, sofern die Frist bei rechtzeitiger Antragstellung entsprechend verlängert worden wäre.
- 19 Das FG hat das Vorliegen der Voraussetzungen dieser Ausnahmeregelung zutreffend verneint.
- 20 aa) Soweit die Revision meint, das FG habe mit seiner Entscheidung, die Frist für die Vorlage der Abrechnung wäre bei rechtzeitiger Antragstellung nicht verlängert worden, sein Ermessen in unzulässiger Weise an die Stelle des Ermessens des HZA gesetzt, kann dem nicht gefolgt werden. Nach Art. 521 Abs. 1 Satz 2 ZKDVO können die Zollbehörden die Frist für die Vorlage der Abrechnung verlängern, wenn besondere Umstände dies rechtfertigen. Wollte man die Ansicht vertreten, eine Fristverlängerung nach dieser Vorschrift sei eine Ermessensentscheidung der Zollbehörde –was zweifelhaft ist–, so wäre dieses Ermessen jedenfalls nur im Fall "besonderer Umstände" eröffnet. Deren Vorliegen hat das FG jedoch im Streitfall zu Recht nicht angenommen. Soweit es davon ausgegangen ist, "besondere Umstände" erforderten eine im Vergleich zu anderen Wirtschaftsteilnehmern, die die gleiche Tätigkeit ausübten, außergewöhnliche Lage, und es eine solche im Hinblick auf eine seinerzeit durch eine Zollprüfung verursachte Arbeitsbelastung der Mitarbeiter der Klägerin verneint hat, weil andere Wirtschaftsteilnehmer in gleicher Weise von solchen Umständen betroffen sein könnten, ist dies rechtlich nicht zu beanstanden.
- 21 bb) Ebenso hält es Revisionsrechtlicher Prüfung stand, dass das FG die Voraussetzungen des Art. 859 Nr. 9 ZKDVO außerdem wegen des Vorliegens grober Fahrlässigkeit auf Seiten der Klägerin als nicht erfüllt angesehen hat. An die dieser Würdigung zugrunde liegenden tatsächlichen Feststellungen des FG, denen zufolge es sich bei der Klägerin um eine im Einfuhrgeschäft und in der aktiven Veredelung erfahrene Wirtschaftsteilnehmerin handelt, die zuvor vom HZA mehrfach auf das Erfordernis fristgerechter Vorlage der Abrechnungen sowie ggf. eingehend zu begründender Fristverlängerungsanträge und auf die anderenfalls sich ergebenden abgabenrechtlichen Konsequenzen hingewiesen worden war, ist der erkennende Senat gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO). Unter solchen Umständen hat das FG das Vorliegen grober Fahrlässigkeit zu Recht bejaht.
- 22 Zulässige und begründete Revisionsgründe gegen diese Feststellungen sind nicht vorgebracht. Es ist weder seitens der Revision vorgetragen noch aus dem Sitzungsprotokoll ersichtlich, dass die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem FG Beweisangebote gestellt oder das Übergehen schriftsätzlich gestellter Beweisangebote gerügt hat. Vielmehr hat sie rügelos zur Sache verhandelt. Auch eine Verletzung der dem FG obliegenden Hinweispflicht (§ 76 Abs. 2 FGO) ist nicht erkennbar. Dass alles zur Darlegung der Voraussetzungen des Art. 859 Nr. 9 ZKDVO vorzutragen war, musste der anwaltlich vertretenen Klägerin –insbesondere in Anbetracht des Art. 860 ZKDVO– auch ohne richterlichen Hinweis klar sein.
- 23 2. Fehler bei der Berechnung der Höhe der entstandenen Einfuhrabgaben sind nicht ersichtlich. Insbesondere sind die Abgaben nicht doppelt festgesetzt worden (vgl. insoweit: EuGH-Urteil in ZfZ 2012, 322, Rz 46 f.). Nach den Feststellungen des FG und den sich aus dem angefochtenen Bescheid ergebenden Grundlagen der Abgabenfestsetzung sind für die nicht fristgerecht wieder ausgeführten Einfuhrwaren, für welche die Klägerin mit ihrer verspäteten Abrechnung die entstandenen Einfuhrabgaben ohnehin angemeldet hat, nicht noch einmal Einfuhrabgaben wegen verspäteter Vorlage der Abrechnung festgesetzt worden.

- 24 3. Schuldner der Einfuhrabgaben ist nach Art. 204 Abs. 3 ZK die Klägerin, da sie als Inhaber der Bewilligung des aktiven Veredelungsverkehrs die sich aus diesem Zollverfahren ergebenden Pflichten zu erfüllen hatte.