

Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern

Schriftleiter: Reinhart Rüsken, Richter am Bundesfinanzhof und
Ulrich Krüger, Richter am Bundesfinanzhof

Nr. 9 / 2010

86. Jahrgang

Seite 225

ZfZ-Themen

Gestaltungsmöglichkeiten und Risiken bei Einfuhrgeschäften mit vereinbarter Lieferklausel „frei Haus/verzollt“ (DDP)

Dr. Michael Jung, Senden

Gemeinschaftsansässige Unternehmen beziehen oftmals Waren aus dem Drittland mit der Liefervereinbarung „frei Haus“ bzw. „verzollt/versteuert“ (DDP). Hierfür gibt es unterschiedliche Gründe: Meist steht, neben dem Abwälzen der Abgaben auf den Versender, der Vorteil der einfachen Handhabung für den Empfänger (vergleichbar mit Inlandslieferungen) im Vordergrund. Der Autor zeigt, dass diese Geschäftskonstellationen einige Fallstricke bergen, die insbesondere im Rahmen von Zoll- bzw. Betriebsprüfungen für Probleme sorgen können.

Inhalt	Seite
I. Einleitung	226
II. Gestaltung von Einfuhrgeschäften und ihrer Lieferbedingungen	226
III. Lieferbedingungen und Einfuhrpflichten	226
IV. Lieferbedingung „DDP/ geliefert verzollt“	227
1. Pflichtenkonstellation bei DDP-Lieferungen	227
2. Sinn und Zweck bzw. Vorteile von DDP-Lieferungen	227
V. Zollrechtliche Pflichten bei der Einfuhr	227
1. Summarische Anmeldung und Gestellung	227
2. Zollrechtliche Bestimmung und Anmeldung zum Zollverfahren	228
a) Person des Zollanmelders	228
b) Anmeldung zu Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung	228
c) Anmeldung zum zollrechtlichen freien Verkehr	228
aa) Gemeinschaftsansässigkeit des Anmelders	228
bb) Stellvertretung bei der Anmeldung	228
cc) Vollmachterteilung durch den Empfänger	229
3. Zollwertanmeldung	229
4. Situation bei Zoll- bzw. Betriebsprüfungen	229
a) Diskrepanzen zwischen Warenbezügen und Zollanmeldungen	229
b) Ausnahmen von der Gemeinschaftsansässigkeit des Anmelders	230
aa) Gelegentliche Warenlieferungen	230
bb) Abkommen und Gewohnheitsrecht	230
c) Zollprüfung und Zollanmelder	230
d) Adressaten von Zollprüfungen	230
e) Verzollungsnachweise bei DDP-Lieferungen	231
f) Prüfungsrecht der Zollbehörden	231
g) Fehlender Nachweis einer Verzollung bei DDP-Lieferungen	231
aa) Nachweispflichten des Prüfungsadressaten	231
bb) Zollanmeldung und Zollschuldentstehung	231
cc) Warenempfänger und Anmeldeverantwortlichkeit	232
dd) Beweislast im Hinblick auf die Verzollung bzw. Zollschuldentstehung	232

h) Prüfungsmöglichkeit der Zollbehörden	232
aa) Identifizierung des Anmelders bzw. der Anmeldung	232
bb) Zollrechtlicher Anmeldebegriff als Ausdruck eines liberalen gesetzgeberischen Willens	233
cc) Folgeprobleme des Anmelderbegriffs für die Verwaltung und ihre Prüfungsstellen	233
5. Zwischenfazit zollrechtliche Pflichten bei der Wareneinfuhr	234
VI. Einfuhrpflichten nach dem Außenwirtschaftsrecht	234
1. Pflicht zur Einfuhrabfertigung	234
2. Person bzw. Begriff des Einführers	234
3. Außenwirtschaftsrechtliche Pflichten und DDP-Lieferungen	234
4. Weitere außenwirtschaftsrechtliche Risikopotenziale bei DDP-Lieferungen	235
5. Zwischenfazit außenwirtschaftsrechtliche Pflichten bei der Wareneinfuhr	235
VII. Umsatzsteuerrechtliche Bestimmungen bei der Einfuhr	235
1. Gegenstand und Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer	235
2. DDP-Lieferungen und Einfuhrumsatzsteuer	236
3. Berechtigung zum Vorsteuerabzug	236
4. Vorsteuerabzug bei DDP-Lieferungen	236
a) Grundfall des Vorsteuerabzugs und der diesbezüglichen Berechtigung	236
b) Vorsteuerabzugsberechtigung und Verfügungsmacht	236
c) Vorsteuerabzugsberechtigung (nur) bei betrieblicher Aufnahme der Ware	237
5. Abwicklung und Nachweis der Einfuhrumsatzsteuer	237
6. Zwischenfazit Einfuhrumsatzsteuer bei der Wareneinfuhr	237
VIII. Resümee	237

I. Einleitung

Bei Einfuhrgeschäften muss zunächst zwischen zoll-, einfuhrumsatzsteuer- und außenwirtschaftsrechtlichen Pflichten unterschieden werden. Diese Rechtsgrundlagen weisen zum Teil inkongruente Pflichtkonstellationen bzw. Gestaltungsmöglichkeiten auf, die es zu beachten gilt. Ansonsten drohen nicht beabsichtigte bzw. negative Folgen, insbesondere im Hinblick auf die Zollschuldnerschaft und die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug. Im Ergebnis sollte daher genau geprüft werden, ob und ggf. für welche Fallkonstellationen DDP-Lieferungen sinnvoll sind – zumeist bieten die jeweiligen Einfuhrpflichten nämlich nicht die angestrebten (rechtlichen) Gestaltungsmöglichkeiten.

II. Gestaltung von Einfuhrgeschäften und ihrer Lieferbedingungen

Im Zuge der Privatautonomie¹⁾ steht es den Vertragsparteien (auch bei Einfuhrgeschäften) grundsätzlich frei, die Inhalte, Bedingungen und die Abwicklung von Kauf- bzw. Rechtsgeschäften nach ihrem individuellen Willen und den spezifischen Bedürfnissen zu gestalten. Diese Gestaltungsfreiheit strukturiert sich regelmäßig anhand von (in der Branche) üblichen, und damit immer wiederkehrenden Standards und findet grundsätzlich ihre Grenzen in den einschlägigen gesetzlichen (Rahmen-)Bestimmungen. Eine standardisierte Möglichkeit, die Abwicklungs- und Kostentransportpflicht sowie den Gefahrenübergang im internationalen Warenhandel zwischen den Vertragsparteien zu regeln, bieten die internationalen Handels- bzw. Lieferklauseln („International Commercial Terms“, kurz: „Incoterms“).²⁾ An diesen handelsüblichen Liefer- bzw. Vertragsklauseln lassen sich relativ schnell, einfach und standardisiert die vereinbarten Liefermodalitäten bzw. -pflichten und Abwicklungsspezifikationen der internationalen Warenbewegungen ablesen.

Die Incoterms haben zwar keinen Gesetzescharakter, durch die vertragliche Einbeziehung bzw. Vereinbarung der entsprechenden Lieferbedingung in den

Kaufvertrag wird jedoch rechtsverbindlich festgelegt, welche Vertragspartei für Transport und Verladung verantwortlich ist bzw. die Beförderungskosten und ggf. die Einfuhrabgaben³⁾ zu tragen hat. Ebenso geben die Incoterms darüber Aufschluss, welche der Vertragsparteien ggf. die Verzollung vorzunehmen hat. Anhand der Incoterms lässt sich ebenfalls ablesen, ob und ggf. welche Beförderungs- und Versicherungskosten zollwertrelevant sind (Art. 32 Abs. 1 Buchst. e Ziff. i bzw. Art. 33 Buchst. a ZK).

III. Lieferbedingungen und Einfuhrpflichten

Die Incoterms werden von der privatwirtschaftlich organisierten „Internationalen Handelskammer“ (ICC)⁴⁾ herausgegeben, von der „United Nations Commission in International Trade Law“ (UNCITRAL)⁵⁾ unterstützt und gelten auf nationaler, internationaler und gerichtlicher Ebene als verbindlich und anerkannt. Die Lieferklauseln lassen sich grundsätzlich in die folgenden 4 Gruppen einteilen:⁶⁾

- Gruppe E (Abholklauseln): EXW/ab Werk
- Gruppe F (Haupttransport vom Verkäufer nicht bezahlt): z. B. FOB/frei an Bord
- Gruppe C (Haupttransport vom Verkäufer bezahlt): z. B.: CIF/Kosten, Versicherung, Fracht
- Gruppe D (Ankunfts-klauseln): z. B. DDP/geliefert verzollt

1) Die Privatautonomie ist innerhalb des nationalen Geltungsbereichs Teil der Vertragsfreiheit (BGB/HGB) und fußt auf der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG, bei grenzüberschreitenden (Kauf-)Geschäften findet sie ihren Rahmen regelmäßig im UN-Kaufrecht (CISG).

2) In der verbindlichen, zurzeit gültigen Fassung Incoterms 2000 (Englisch-Deutsch), www.icc-deutschland.de bzw. www.iccwbo.org/incoterms.

3) So umfasst die Lieferbedingung „DDP“ „alle Kosten sowie Zölle, Steuern und andere Abgaben“, d. h. die Einfuhrabgaben i. S. v. § 1 Abs. 1 Satz 3 ZollVG i. V. m. Art. 4 Nr. 10 ZK.

4) www.icc-deutschland.de bzw. www.iccwbo.org/incoterms.

5) www.uncitral.org.

6) www.icc-deutschland.de/index.php?id=35; vgl. auch Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 33 ZK Rz. 109 (Fach 4233).

Für die Frage, ob und ggf. welche bzw. wie Pflichten im Zusammenhang mit Einfuhrlieferungen in das Zollgebiet der Gemeinschaft vom Verkäufer bzw. Versender der Waren wahrgenommen werden können bzw. müssen, ist die Gruppe D (4) der oben genannten Ankunftsklauseln der Incoterms, und hier insbesondere die (schlussletztliche) Lieferbedingung „DDP/ geliefert verzollt“, von besonderer Relevanz.⁷⁾

IV. Lieferbedingung „DDP/geliefert verzollt“

1. Pflichtenkonstellation bei DDP-Lieferungen

Bei der Lieferbedingung „DDP/geliefert verzollt“ (und nur bei dieser) treffen sämtliche Lieferpflichten und damit – nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Incoterms – auch die „Verzollung“ den Verkäufer bzw. Versender der Waren.⁸⁾ Dies wird bereits anhand der davon abweichenden Lieferbedingung „DDU“ (geliefert unverzollt) deutlich. Dass sich die Vereinbarung der Lieferbedingung „DDP/geliefert verzollt“ nicht nur auf die Übernahme des Zolls als Abgabe beschränkt,⁹⁾ stellt die Definition der „ICC“¹⁰⁾ eindeutig klar: „Der Verkäufer hat alle Kosten und Gefahren der Beförderung der Ware (...) zu tragen, einschließlich (...) der Verantwortung¹¹⁾ und die Erledigung der Zollformalitäten sowie die Bezahlung von Formalitäten, Zöllen, Steuern und anderer Abgaben (...).“

2. Sinn und Zweck bzw. Vorteile von DDP-Lieferungen

Für diese Vertragsgestaltung gibt es sowohl auf Lieferanten-, als auch auf Käuferseite berechtigtes Interesse. Die Vereinbarung der Lieferbedingung „DDP“ ist damit im Hinblick auf die Verzollung in bestimmten Fällen sinnvoll und wird von den Vertragsparteien durchaus bewusst bzw. gezielt gewählt. In der Praxis möchte der Käufer/Empfänger der Ware diese häufig frei von finanziellen Belastungen und gesetzlichen Pflichten bzw. Verstrickungen beziehen (vergleichbar mit Inlandslieferungen) bzw. sofort und bedingungslos über die Ware verfügen können. Der Verkäufer/Lieferant versucht bei dieser Konstellation oftmals, die exakte Herkunft bzw. den tatsächlichen Lieferanten (beispielsweise im Wege von Vermittlungs- bzw. Agenturgeschäften) gegenüber dem Abnehmer nicht offen zu legen. Ebenso können Geschäftspapiere wie Rechnungen (Preise), Lieferscheine (tatsächlicher Warenlieferant bzw. Hersteller), Beförderungspapiere (Ursprung der Ware) bzw. Zollpapiere (Zollwert und tatsächlich angefallene bzw. bezahlte Abgaben) auf Verkäuferseite verbleiben und diesbezügliche Daten geheim bleiben.¹²⁾ Bisweilen wird dem Käufer bzw. Empfänger der Waren nicht einmal bewusst, dass die Ware überhaupt aus dem Aus- bzw. Drittland stammt.

Es ist damit festzuhalten, dass es privatrechtlich ebenso möglich wie allgemein üblich und damit rechtswirksam ist, bei Einfuhrgeschäften mit der Vereinbarung „DDP/geliefert verzollt“ die Erfüllung aller Einfuhrpflichten bzw. -formalitäten (Abgaben, Anmeldungen, Pflichten) vertraglich dem Verkäufer/Versender der Ware zuzuschreiben. In bestimmten Fallkonstellationen und wenn den Vertragsparteien die (rechtlichen) Grundlagen, Wirkungen und Folgen die-

ser Vereinbarung bewusst sind, ist diese Vereinbarung auch durchaus sinnvoll. Oftmals wird zwischen den Vertragsparteien allerdings (leichtfertig) die Lieferbedingung DDP vereinbart, ohne dass den Beteiligten die Komplexität und Grenzen der (öffentlich-)rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten von Einfuhrpflichten hinreichend bewusst sind. Nachfolgend soll eine differenzierte Betrachtung der jeweiligen, mit der Wareneinfuhr zusammenhängenden Pflichten (Zoll/Außenwirtschaftsrecht/Umsatzsteuer), die Möglichkeiten, Grenzen und Folgen von DDP-Lieferungen aus dem Drittland aufzeigen.

V. Zollrechtliche Pflichten bei der Einfuhr

1. Summarische Anmeldung und Gestellung

Die ersten beiden Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Einfuhr, d. h. dem Verbringen von Waren,¹³⁾ sind die Abgabe einer summarischen Anmeldung (Art. 36a ZK) und die Gestellung der Waren.¹⁴⁾ Die summarische Anmeldung ist zunächst von der Person abzugeben, welche die Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbringt oder die Verantwortung für die Beförderung der Waren übernimmt (Art. 36b Abs. 3 ZK). Alternativ kann die summarische Anmeldung jedoch auch von jeder (anderen) Person abgegeben werden, die in der Lage ist, die betreffenden Waren zu stellen oder stellen zu lassen (Art. 36b Abs. 4 ZK). Diese öffentlich-rechtliche Pflicht aus Art. 36b Abs. 3 ZK kann somit aufgrund zivilrechtlichen Vertrags durchaus übernommen bzw. übertragen werden.¹⁵⁾ Gestellungspflichtiger ist derjenige, der die Waren verbracht hat oder die Verantwortung für die Weiterbeförderung übernimmt (siehe Art. 40 ZK). Der Gestellungspflichtige braucht dabei nicht Anmelder zu sein.¹⁶⁾ In der Regel bzw. Praxis wird der Frachtführer (z. B. der LKW-Fahrer im Auftrag einer Spedition als Warenbeförderer), und dieser wiederum – bei vereinbarter Lieferbedingung DDP – im Auftrag des Versenders, die Ware stellen. Diese Partei wird im An-

7) Zwar tritt die Kernproblematik des vorliegenden Beitrags – wer Einfuhrpflichten wahrnehmen kann bzw. muss – auch unter anderen Umständen (z. B. bei Vorerwerber-, Dreiecks- oder Kommissionsgeschäften) auf (worauf auch im Beitrag noch eingegangen wird), der in der Praxis am häufigsten auftretende und gleichzeitig anschaulichste Fall stellt nach Ansicht des Verfassers jedoch das (alltägliche) grenzüberschreitende Kaufgeschäft (mit der vertraglich vereinbarten Lieferbedingung „DDP“) und die darauf folgende Überführung der gelieferten Waren in den zollrechtlich freien Verkehr dar.

8) So wird z. B. von der deutschen Zollverwaltung auf deren Internetpräsenz (www.zoll.de) die Lieferklausel „DDP“ wie folgt definiert: „Diese Klausel (...) beinhaltet die maximal mögliche Verpflichtung für den Verkäufer (...). Der Käufer ist lediglich noch für das Entladen des Transportfahrzeugs verantwortlich.“

9) Zumindest von der Intention und dem Wortlaut der privatrechtlichen Lieferbedingungen aus den Incoterms. Ob diese (wirksamen) privatrechtlichen Vereinbarungen die gesetzlichen Pflichten berühren, wird im Folgenden noch eingehend diskutiert.

10) www.icc-deutschland.de/index.php?id=134.

11) Hierunter fallen damit auch handelspolitische Maßnahmen (vgl. Art. 1 Nr. 7 ZKDVO) bzw. alle die Einfuhrware betreffenden Aufgaben der Zollverwaltung im Zusammenhang mit der Überwachung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs (vgl. § 1 ZollVG, z. B. Verbrauchsteuern).

12) Dieser Fall findet sich auch beschrieben in: Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Art. 33 ZK Rz. 117 (Fach 4233).

13) Zum Begriff der Einfuhr vgl. Witte in Witte, Zollkodex, Art. 4 ZK Rz. 2.

14) Siehe zur „Gestellung“ Art. 4 Nr. 19 sowie Art. 40 ZK.

15) Siehe Kampf in Witte, Zollkodex, Art. 36b ZK Rz. 12.

16) Siehe Kampf in Witte, Zollkodex, Art. 40 ZK Rz. 5.

schluss hieran regelmäßig auch die summarische Anmeldung abgeben.

Damit ist an dieser Stelle erstens festzuhalten, dass sowohl die Pflicht zur summarischen Anmeldung, als auch die zur Gestellung, vertraglich auf eine Partei – bei DDP-Lieferungen auf den Verkäufer/Versender der Waren – übertragen bzw. abgewälzt werden können. Zweitens gibt es keine Einschränkungen hinsichtlich der Person des summarischen Anmelders oder des Gestellungspflichtigen, insbesondere i. S. d. Art. 64 Abs. 2 ZK (z. B. Gemeinschaftsansässigkeit). Die beiden zollrechtlichen Pflichten der Warengestellung und der Abgabe der summarischen Anmeldung können damit von jedermann wahrgenommen bzw. erfüllt werden.

2. Zollrechtliche Bestimmung und Anmeldung zum Zollverfahren

a) Person des Zollanmelders

Gestellte Nichtgemeinschaftswaren müssen eine (zulässige) zollrechtliche Bestimmung erhalten (siehe Art. 48 (i. V. m. Art. 58) ZK) und in das jeweilige Zollverfahren überführt bzw. zu diesem angemeldet werden (siehe Art. 59 ZK). Die Anmeldebefugnis bzw. Anmeldepflicht richtet sich nach Art. 64 ZK, wonach zunächst jede Person,¹⁷⁾ welche die Ware gestellen und die erforderlichen Unterlagen vorlegen kann, die Zollanmeldung für das für die Ware vorgesehene Zollverfahren abgeben kann. Diese Anforderungen stellen für den Verkäufer und Lieferpflichtigen der Ware bei „frei-Haus“-Lieferungen (DDP) grundsätzlich kein Problem dar. Dabei bestehen natürlich auch verschiedene Möglichkeiten zur Stellvertretung (siehe Art. 5 (auch i. V. m. Art. 64 Abs. 1) ZK), was für die hier aufgebaute Argumentationslinie zunächst allerdings von untergeordneter Bedeutung ist. Art. 64 ZK geht damit (auf den ersten Blick) von einem liberalen Zollanmelderbegriff aus: Der Anmelder braucht weder Eigentümer noch Käufer/Empfänger der Ware zu sein.¹⁸⁾ Bei grenzüberschreitenden Kaufgeschäften können die Vertragsparteien mittels der Lieferbedingung DDP also durchaus (privatrechtlich wirksam) vereinbaren, dass der Versender (ggf. mittels eines Vertreters) als Anmelder aufzutreten hat und so für die damit verbundenen zollrechtlichen Pflichten¹⁹⁾ gegenüber den Zollbehörden verantwortlich ist.

b) Anmeldung zu Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung

Einschränkungen im Hinblick auf die Person des Anmelders nimmt allerdings Art. 64 Abs. 2 ZK vor: Wenn die Annahme der Zollanmeldung besondere Pflichten für eine bestimmte Person mit sich bringt, muss die Anmeldung auch von dieser Person abgeben werden. Demnach darf vor allem bei Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung²⁰⁾ die Anmeldung zum Verfahren nur vom Bewilligungsinhaber abgegeben werden.²¹⁾ In der Praxis wird allerdings bisweilen übersehen, dass in diesen Fällen eine Lieferbedingung DDP sowohl unzweckmäßig ist (Kosten und Aufwand werden vermeintlich dem Versender zugeschrieben) als auch Probleme durch (formale) Abweichungen zwischen Bewilligungsinhaber und Anmelder auftreten,

und damit die Vorteile des jeweiligen Verfahrens (mit wirtschaftlicher Bedeutung) nicht in Anspruch genommen werden können. Sofern Waren nach der Einfuhr also zu einem anderen Verfahren als dem des zollrechtlich freien Verkehrs bestimmt sind, sollte die Lieferbedingung DDP grundsätzlich nicht bzw. nur nach eingehender Prüfung des Sachverhalts bzw. der Rechtslage vereinbart werden.²²⁾

c) Anmeldung zum zollrechtlichen freien Verkehr

aa) Gemeinschaftsansässigkeit des Anmelders

Auf das in der Praxis bedeutsamste Zollverfahren, die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr (Art. 4 Nr. 16 Buchst. a sowie Abschnitt 2 ZK), finden die Beschränkungen der Anmeldebefugnis, die für ein Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung gelten, keine Anwendung.²³⁾ Allerdings verlangt Art. 64 Abs. 2 Buchst. b ZK grundsätzlich die Gemeinschaftsansässigkeit des Anmelders. Diese Vorschrift schließt damit grenzüberschreitende DDP-Kaufgeschäfte eigentlich generell aus – denn wie sollte der Verkäufer/Versender im Drittland die zollrechtlichen Pflichten für die Ware bei der Einfuhr wahrnehmen, wenn er kraft Gesetz nicht Zollanmelder sein darf bzw. werden kann?²⁴⁾

bb) Stellvertretung bei der Anmeldung

An diesem Problem ändert auch die Möglichkeit nichts, sich bei der Anmeldung gegenüber den Zollbehörden vertreten lassen zu können – denn die Einschränkung der Gemeinschaftsansässigkeit gilt grundsätzlich auch für den (direkt) Vertretenen (Art. 64 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Art. 5 Abs. 1 Satz 1 ZK). Zwar bietet Art. 5 Abs. 2 Anstrich 3 ZK die Möglichkeit zur indirekten Vertretung, d. h. der Verkäufer/Versender der Ware im Drittland könnte sich beispielsweise durch einen in der Gemeinschaft ansässigen Spediteur vertreten lassen,²⁵⁾ jedoch kommt dieses Vertretungsverhältnis in der Praxis kaum zur Anwendung, weil der indirekte Vertreter (Spediteur) bei dieser Fallkonstellation selbst (gesamtschuldnerisch) Zollschuldner wird (Art. 201 Abs. 3 UAbs. 1 ZK).²⁶⁾ Dieses Risiko bzw. die Verantwortung hierfür wird der Vertreter (Spediteur) in aller Regel nicht auf sich nehmen. Im Übrigen wäre eine indirekte Vertretung auch hinsichtlich der Abwicklung wenig sinnvoll, da der Vertreter (Spediteur) gegenüber den Zollbehörden sämtliche Pflichten übernehmen müsste (u. a. spätere Betriebsprüfungen).

17) Siehe zum Begriff der Person Art. 4 Nr. 1 ZK.

18) Henke in Witte, Zollkodex, Art. 64 ZK Rz. 1.

19) Insbesondere Art. 48 i. V. m. Art. 4 Nr. 15 sowie Art. 59 Abs. 1 i. V. m. Art. 4 Nr. 17 ZK.

20) Vgl. Art. 84 Abs. 1 Buchst. b ZK, u. a. das Zolllagerverfahren. Interessanter Weise fällt hierunter auch das Versandverfahren (genauso wie die „vorübergehende Verwendung“), das jedoch von den Beschränkungen des Art. 64 Abs. 2 Buchst. b ZK wiederum ausgenommen ist.

21) Henke in Witte, Zollkodex, Art. 64 ZK Rz. 6.

22) Probleme tauchen in diesem Zusammenhang z. B. bei „Rücksendungen“ von Waren zu Reparaturzwecken auf. Zollrechtlich ist hierfür das Zollverfahren der aktiven Veredelung (Ausbesserung) i. S. d. Art. 84 Abs. 1 Buchst. b Anstrich 2 i. V. m. Art. 85 und 114 Abs. 2 Buchst. c Anstrich 3 ZK vorgesehen.

23) Vgl. Henke in Witte, Zollkodex, Art. 64 ZK Rz. 5.

24) Zu den Ausnahmen beim Gebot der Gemeinschaftsansässigkeit des Anmelders (insbesondere Art. 64 Abs. 3 ZK) siehe unter V.

25) Dann wird der (gemeinschaftsansässige) Vertreter zum Anmelder und der Vertretene braucht nicht gemeinschaftsansässig zu sein (vgl. Reiche in Witte, Zollkodex, Art. 5 ZK Rz. 14).

26) Vgl. Reiche in Witte, Zollkodex, Art. 5 ZK Rz. 10 und 41.

cc) Vollmachterteilung durch den Empfänger

In der Praxis führt diese Problematik bei DDP-Lieferungen oftmals dazu, dass der vom Versender/Verkäufer beauftragte Frachtführer bzw. Spediteur bei der Zollanmeldung (zu Unrecht) angibt, in (direkter) Vertretung des gemeinschaftsansässigen Empfängers/Käufers der Ware zu handeln. Dieses Verhalten des Warenbeförderers in der Praxis resultiert daraus, dass der Verkäufer im Drittland nicht Anmelder werden²⁷⁾ und der Spediteur damit nicht in (direkter) Vertretung des Versenders bei der Anmeldung auftreten kann. Als indirekter Vertreter des Verkäufers wird der Spediteur ebenfalls nicht auftreten wollen, da er ansonsten selbst (gesamtschuldnerisch) Zollschuldner würde (siehe oben). Bei grenzüberschreitenden Kaufgeschäften, für welche die Lieferbedingung DDP vereinbart wurde, wäre es allerdings bereits grundsätzlich systemwidrig, wenn der Käufer/Warenempfänger – mit allen damit verbundenen Pflichten, Rechtsfolgen und benötigten Informationen – als (vom Warenbeförderer vertretener) Anmelder auftreten würde. Denn i. d. R. gibt es ja gute Gründe dafür, dass die Lieferbedingung DDP im Rahmen des grenzüberschreitenden Kaufgeschäfts (bewusst) vereinbart wurde, der Warenempfänger mit der Verzollung also nichts zu tun haben will bzw. soll.²⁸⁾

Bei DDP-Lieferungen hat der Warenempfänger dem (vom Versender beauftragten) Warenbeförderer/Spediteur damit (zwangsläufig) keine Vollmacht erteilt, in seiner Vertretung eine bzw. die Zollanmeldung abzugeben. Oftmals weiß der Empfänger nicht einmal, dass er (vom Warenbeförderer) gegenüber den Zollbehörden als Vertretener/Anmelder erklärt bzw. bestimmt wurde. Von einer stillschweigenden Vollmachterteilung kann in diesen Fällen ebenfalls nicht ausgegangen werden, zumal Zweifel daran zu Lasten des Vertreters gehen²⁹⁾ und eine fehlende Bevollmächtigung nicht durch nachträgliche Genehmigung geheilt werden kann.³⁰⁾ In diesen Fällen fehlt damit die Vertretungsmacht und der Vertreter (Spediteur) gilt als in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelnd (siehe Art. 5 Abs. 4 UAbs. 2 ZK).³¹⁾ Der (vermeintliche) Vertreter wird damit Anmelder und Zollschuldner, auch wenn diese Fallkonstellationen in der Praxis (zunächst) nicht zu Tage treten bzw. offensichtlich werden, weil die Anmeldepflichten (vom Spediteur) wahrgenommen und die Abgaben (vom Versender) bezahlt werden.

Über die Tatsache hinaus, dass eine zu Unrecht erklärte Vollmacht an sich bereits keine übliche (wenn auch notgedrungene) Strategie zur Abwicklung grenzüberschreitender DDP-Lieferungen sein kann, drohen bei dieser Verfahrensweise aufwändige Verwicklungen bei nachträglichen (Betriebs-)Prüfungen sowie der Vorsteuerabzugsberechtigung für die Einfuhrumsatzsteuer (dazu unten mehr). Für Warenempfänger lohnt sich damit in der Praxis auf jeden Fall die Klärung bzw. die Nachfrage beim Verkäufer/Versender bzw. Beförderer der Ware, wer gegenüber den Zollbehörden als Anmelder von DDP-Lieferungen auftreten soll bzw. aufgetreten ist.

3. Zollwertanmeldung

Unter bestimmten Voraussetzungen³²⁾ ist für die Anmeldung von Waren zum zollrechtlich freien Verkehr

nach Art. 179 Abs. 1 ZKDVO (zusätzlich) eine Zollwertanmeldung („D.V.1“) abzugeben. Wie die Anmeldung zum Zollverfahren, darf die Zollwertanmeldung nur von einer Person abgegeben werden, die in der Gemeinschaft ansässig ist und alle Tatsachen über die in der Zollwertanmeldung zu bestätigenden Umstände zur Verfügung hat (Art. 178 Abs. 2 ZKDVO).³³⁾ Für die Zollwertanmeldung gelten damit grundsätzlich dieselben Bedingungen und Ausnahmen³⁴⁾ wie für die Anmeldung zum Verfahren des zollrechtlich freien Verkehrs. Wichtig wird die Zollwertanmeldung und die diesbezügliche Befugnis bzw. Pflicht zur Anmeldung immer dann, wenn die Einfuhrgeschäfte Komplexitäten aufweisen: Sofern verbundene Unternehmen (vgl. Art. 29 Abs. 1 Buchst. d ZK i. V. m. 143 ZKDVO), Vermittler oder Kommissionäre in das Kaufgeschäft involviert sind oder beispielsweise Lizenz-, Provisions- oder Vermittlungsgebühren anfallen, kann es schwierig werden, denjenigen ausfindig zu machen und zum (Zollwert-)Anmelder zu bestimmen, der über sämtliche zoll(wert)relevante Informationen bezüglich des Kaufgeschäfts verfügt – zumal bei vereinbarter Lieferbedingung DDP eigentlich bereits feststeht, dass der Warenempfänger mit den Zollformalitäten nicht betraut bzw. belastet werden soll.

4. Situation bei Zoll- bzw. Betriebsprüfungen

a) Diskrepanzen zwischen Warenbezügen und Zollanmeldungen

Spätestens bei Zoll- bzw. Betriebsprüfungen werden die tatsächlichen Liefer- und Anmelde- bzw. Vertretungsverhältnisse und ihre damit verbundenen Probleme und Mängel bzw. dahingehende Diskrepanzen i. d. R. schnell bzw. unweigerlich offensichtlich: Zum einen werden die zu prüfenden Unternehmen (Anmelder) zunächst anhand der entsprechenden Eintragungen im zolleigenen IT-Abfertigungsverfahren „ATLAS“³⁵⁾ ausgewählt; darüber hinaus verfügen die Prüfungsstellen über Einblicke in die betriebliche Praxis bzw. Realität (Buchhaltung, Bilanz, Kaufverträge, Beteiligungen/Verflechtungen, Warenmanagement etc.).

Leider lösen sich damit die Verflechtungen und Probleme im Hinblick auf die Verzollung nicht immer auf, sondern ziehen sich weiter fort: Die Anmelde- bzw. Abfertigungsdaten weisen oftmals für das Unternehmen Anmeldungen bzw. Warenbezüge auf, für die dem Unternehmen keine oder nur unzureichende Unterlagen vorliegen (insbesondere bei DDP-Lieferungen, die zu Unrecht in direkter Vertretung des Empfängers angemeldet wurden). Oder, was die zu

27) Da er nicht in der Gemeinschaft ansässig ist (Art. 64 Abs. 2 Buchst. b ZK).

28) Siehe ausführlich unter IV.

29) Reiche in Witte, Zolllkodex, Art. 5 ZK Rz. 31.

30) I. S. d. § 177 Abs. 1 BGB, vgl. Reiche in Witte, Zolllkodex, Art. 5 ZK Rz. 34.

31) Vgl. Reiche in Witte, Zolllkodex, Art. 5 ZK Rz. 39.

32) Regelmäßig bei zollpflichtigen Einfuhren mit einem Zollwert von mehr als 10 000 €, vgl. Art. 178 Abs. 1 i. V. m. Art. 179 Abs. 1 ZKDVO.

33) Vgl. VSF Z 5101 Abs. 125.

34) Nämlich die des Art. 64 Abs. 2 Buchst. b Anstrich 2 und Abs. 3 ZK; vgl. Weymüller in Dorsch, Zollrecht, Art. 64 ZK Rz. 49; Henke in Witte, Zolllkodex, Art. 64 ZK Rz. 11 (letzter Abs.).

35) Automatisiertes Tarif- und lokales Zollabwicklungssystem (vgl. Art. 4a Abs. 1 ZKDVO).

prüfenden Unternehmen noch vor größere Probleme stellt: Die Prüfer stellen Buchungen, Zahlungen bzw. Wareneingänge fest, für welche die Unternehmen keine Anmeldungen (Nachweise der Verzollung) vorlegen können. Wie können diese Diskrepanzen zwischen Warenbezügen und Zollanmeldungen entstehen und wie lassen sie sich auflösen bzw. aufklären?

b) Ausnahmen von der Gemeinschaftsansässigkeit des Anmelders

aa) Gelegentliche Warenlieferungen

Bislang wurde auf die Möglichkeiten, auch als im Drittland ansässige Person als Anmelder gegenüber den Zollbehörden der Gemeinschaft aufzutreten, noch nicht eingegangen: Erstens können nach Art. 64 Abs. 2 Buchst. b) Anstrich 2 ZK Personen als Anmelder zugelassen werden, die nur gelegentlich Waren anmelden. In der Kommentierung³⁶⁾ wird diese Bestimmung bzw. Ausnahme als „notwendige Gestaltungsmöglichkeit“ gesehen, „einzelne Frei-Haus-Lieferungen (verzollt und versteuert) zollrechtlich und praktisch befriedigend abwickeln zu können. Denn in diesen Fällen will der gemeinschaftsansässige Käufer gerade nichts mit der Grenzabfertigung der Waren zu tun haben.“

In der Praxis scheint sich diese Möglichkeit jedoch nicht bewährt bzw. durchgesetzt zu haben: Zunächst muss der Anmelder zugelassen und dies (technisch) in der Anmeldung umgesetzt werden. Dann spricht der Wortlaut nur von Einzel- bzw. Ausnahmefällen („gelegentlich“), in denen solche Anmeldungen vorkommen dürfen.³⁷⁾ Schließlich ist zudem weiter unklar, wie Diskrepanzen im Rahmen von (nachträglichen) Prüfungen (siehe oben) überwunden werden können. All dies wirkt einer praktikablen, unaufwändigen und regelmäßigen Anwendung dieser Ausnahmeregelung entgegen und erschwert damit die vertragsgemäße Abwicklung bzw. Verzollung von DDP-Lieferungen.

bb) Abkommen und Gewohnheitsrecht

Als zweite Ausnahme eröffnet Art. 64 Abs. 3 ZK die Möglichkeit, aufgrund bilateraler völkerrechtlicher Abkommen sowie Gewohnheitsrecht vom Ansässigkeitsprinzip bei der Zollanmeldung abzuweichen. Diese Regelung ist Ausfluss historisch gewachsener Praxis, die hauptsächlich im Verhältnis Schweiz/EU einigen Personen die Möglichkeit zusichert, regelmäßig als Zollanmelder aufzutreten, auch wenn diese ihren Sitz in der Schweiz haben.³⁸⁾ In diesen Fällen ließe sich wirksam und praktikabel die Lieferbedingung DDP vereinbaren und die Verzollung der Sendung durch den Versender vornehmen. Dagegen sprechen allerdings zwei Dinge: Erstens ist der Anwendungsbereich dieser Ausnahmeregelung deutlich begrenzt – für regelmäßige und häufige Lieferungen aus unterschiedlichen Ländern und verschiedener Waren eignet sich die Regelung keinesfalls. Zweitens steht immer noch die Problematik der nachträglichen Zollprüfung (bzw. die in diesem Rahmen zutage tretenden Diskrepanzen) im Raum. Warum sollen grundsätzlich keine im Drittland ansässigen Personen bzw. Unternehmen gegenüber den Zollbehörden der Gemeinschaft als Anmelder auftreten können?

c) Zollprüfung und Zollanmelder

Der Grundsatz der Gemeinschaftsansässigkeit des Zollanmelders ruht auf zwei Säulen:³⁹⁾ Erstens der Durchsetzung von Abgabenansprüchen,⁴⁰⁾ d. h. der Festsetzung, Realisierung und ggf. der gerichtlichen bzw. zwangsweisen Erhebung von Zöllen und Steuern, was sich in Drittländern (potenziell) recht schwierig gestaltet.

Zweitens der amtlichen Prüfbarkeit zollrechtlicher Vorgänge,⁴¹⁾ insbesondere im Rahmen von (nachträglichen) Zollprüfungen.⁴²⁾ „Die in Artikel 13, 14, 78 Zollkodex vorgesehenen Buchprüfungen ex post durch die Betriebs- und Außenprüfungsstellen der Zollverwaltung (...) beruhen in ihrer Effizienz darauf, zollseitig eine Einsichtsmöglichkeit in die Original-Buchungsbelege und sonstigen Unterlagen zu haben.“ Dies ist natürlich nur im Hoheitsgebiet dieser Prüfungsstellen möglich, so dass der Gesetzgeber bzw. die Zollbehörden großen Wert auf die Gemeinschaftsansässigkeit des Anmelders bzw. Zolls Schuldners legen.

d) Adressaten von Zollprüfungen

Wie bereits gezeigt, kommt es bei DDP-Lieferungen (ebenso wie bei komplexen Kaufgeschäften wie z. B. zwischen verbundenen Unternehmen oder bei Agentur-, Vermittlungs- bzw. Reihengeschäften) in der Praxis häufig vor, dass bei (nachträglichen) Betriebsprüfungen bei EU-ansässigen Warenempfängern Diskrepanzen zwischen den Verzollungen (Abfertigungsnachweisen) und den grenzüberschreitenden Kaufgeschäften (Zahlungen bzw. Wareneingängen) auftreten. Aus der Natur der Sache heraus finden sich bei DDP-Lieferungen in den betrieblichen Büchern des Empfängers Wareneingänge, für die das Unternehmen den Nachweis der Verzollung bzw. Abfertigung nicht erbringen kann. Für Warenbezüge aus dem Drittland, für die der Nachweis fehlt, dass diese eine ordnungsgemäße zollrechtliche Bestimmung erhalten haben bzw. zu dieser angemeldet wurden (Art. 48 i. V. m. Art. 58 und 59 ZK), droht im Rahmen von Zollprüfungen (bzw. der Auswertung der diesbezüglichen Prüfungsergebnisse) die Gefahr, dass die Verwaltung (widerleglich) vermutet, dass ebendiese keiner zollrechtlichen Bestimmung zugeführt, d. h. nicht angemeldet bzw. verzollt wurden. Bei DDP-Lieferungen verfügt der Käufer aber in aller Regel gerade nicht über den Verzollungsnachweis einschließlich zugehöriger (zollwertrechtlicher) Unterlagen (z. B. weil er über gewisse Sachverhalte bzw. Daten seitens des Verkäufers nicht informiert werden soll).

36) Vgl. Weymüller in Dorsch, Zollrecht, Art. 64 ZK Rz. 48 mit Verweis auf Henke in Witte, Zollkodex, Art. 64 ZK Rz. 11.

37) Die Dienstvorschrift „Vorschriftensammlung der Bundesfinanzverwaltung“ (VSF) Kennung Z 0701 (Zollbehandlung – Allgemeine Vorschriften) erlaubt in Abs. 7 für die Voraussetzung „gelegentlich“ nur weniger als zehn Anmeldungen pro Jahr.

38) Vgl. Henke in Witte, Zollkodex, Art. 64 ZK Rz. 12, zu den Details der Voraussetzungen seitens der Verwaltung vgl. VSF Z 0701 Abs. 7a.

39) Vgl. Henke in Witte, Zollkodex, Art. 64 ZK Rz. 8; die gleichen Erwägungen gelten für den außenwirtschaftsrechtlichen „Einführer“, vgl. Hocke/Berwald/Maurer/Friedrich, Außenwirtschaftsrecht, § 21b AWV Rz. 8.

40) Der Anmelder zum zollrechtlich freien Verkehr wird nach Art. 201 Abs. 3 ZK zum Zolls Schuldner.

41) Vgl. VSF Z 0701 Abs. 6.

42) Vgl. Henke in Witte, Zollkodex, Art. 64 ZK Rz. 8.

e) Verzollungsnachweise bei DDP-Lieferungen

Fraglich ist nun in diesem Zusammenhang, ob es im Rahmen der Zollprüfung ausreichend ist, im Hinblick auf den Verzollungsnachweis bzw. wenn dieser vom Adressat der Prüfungsmaßnahme nicht vorgelegt werden kann, bei Warenbezügen aus dem Drittland auf die vereinbarte Lieferbedingung DDP zu verweisen. Das Risiko für den Warenempfänger von DDP-Lieferungen besteht insbesondere darin, dass seitens der Behörden in diesen Fällen darauf erkannt wird, dass die Waren (im Zweifel bzw. beim Fehlen einschlägiger Belege) nicht verzollt (d. h. nicht angemeldet) wurden, und damit eine Zollschuldentstehung nach Art. 203 Abs. 1 ZK (durch Entziehen der Ware aus der zollamtlichen Überwachung) vorliegt.⁴³⁾ In der Folge würde dann als Zollschuldner wohl regelmäßig der Warenempfänger, also das geprüfte Unternehmen, herangezogen.⁴⁴⁾ Sind Empfänger von DDP-Lieferungen allerdings von Prüfungsmaßnahmen der Zollbehörden überhaupt betroffen?

f) Prüfungsrecht der Zollbehörden

Nachträgliche Prüfungen auf dem Gebiet des Zollrechts basieren auf Art. 78 ZK.⁴⁵⁾ Nach Abs. 1 nehmen die Zollbehörden dabei eine „Überprüfung der Anmeldung“ vor, um sich, dem Abs. 2 zufolge, „von der Richtigkeit der Angaben in der Anmeldung zu überzeugen“. Dies deutet zunächst darauf hin, dass die DDP-Lieferungen beim Warenempfänger erst gar nicht geprüft werden, sofern dieser nicht als Anmelder aufgetreten ist. Allerdings können dem Abs. 2 Satz 1 zufolge die Zollbehörden auch (sämtliche) Geschäftsunterlagen und Materialien, die (generell) mit Einfuhrgeschäften zusammenhängen, prüfen.

Zweifellos dürfen und werden die Prüfungsstellen auch (bzw. gerade solche) Warenbezüge aus Drittländern bzw. diesbezügliche Zahlungen näher beleuchten, für die keine Verzollungs- bzw. Abfertigungsnachweise vorliegen. In der Praxis werden wohl die allermeisten Beteiligten neben DDP-Lieferungen auch Waren zu anderen Lieferbedingungen beziehen und damit (zumindest) in diesen Fällen als Anmelder auftreten – und mithin bereits hieraus von Zollprüfungen betroffen sein.

Ähnliches gilt für Art. 78 Abs. 2 Satz 2 ZK: Die Prüfung kann sowohl beim Anmelder, als auch bei allen anderen zweckdienlichen Personen erfolgen – i. d. R. wird sich die Zollverwaltung im Rahmen von Prüfungen allerdings zunächst an diejenigen halten, den sie gerade prüft (aus welchem konkreten Anlass auch immer) und nicht aus eigenem Antrieb bzw. zugunsten des Beteiligten weitere, in das Kaufgeschäft involvierte (bei DDP-Lieferungen evtl. sogar im Drittland ansässige) Personen ermitteln bzw. in die Prüfung einbeziehen.

Fraglich ist damit, wie mit Warenbezügen aus dem Drittland und diesbezüglichen Zahlungen bzw. Buchungen umzugehen ist, die im Rahmen von Zollprüfungen aufgefunden bzw. ermittelt werden, und für die vom Warenempfänger keine Nachweise dafür erbracht werden können, dass diese Waren einer (zulässigen) zollrechtlichen Bestimmung zugeführt bzw. diese Sachverhalte gegenüber den Zollbehörden angemeldet und diesbezügliche Warenimporte mithin

verzollt wurden. Wer ist in solchen Fällen der Träger der einschlägigen Anmelde-, Mitwirkungs-, Aufbewahrungs- und Nachweispflichten?

g) Fehlender Nachweis einer Verzollung bei DDP-Lieferungen

aa) Nachweispflichten des Prüfungsadressaten

Bei DDP-Lieferungen aus dem Drittland wird der Warenempfänger i. d. R. weder über den entsprechenden Verzollungsnachweis verfügen, noch wird er (mit letzter Sicherheit) wissen, wer die Waren zu welchen Konditionen bzw. mit welchen Parametern (Zollwert, tarifliche Einreihung, Präferenzen, etc.) angemeldet hat. Er hat auch keinerlei Interesse daran, von Prüfungen betroffen zu sein oder die Ergebnisse der Prüfungsmaßnahmen zu tragen oder zu verantworten. Streng genommen kann der Warenempfänger demnach nicht einmal sicher sein, dass die Ware überhaupt verzollt wurde. Bisweilen weiß der Warenempfänger nicht einmal, dass es sich überhaupt um (unmittelbar) aus dem Drittland in die Gemeinschaft importierte Ware handelt. Die zentrale Frage in diesem Zusammenhang lautet demnach: Muss sich der Warenempfänger dessen vergewissern und diesbezügliche Nachweise (für nachträgliche Prüfungen) führen?⁴⁶⁾

bb) Zollanmeldung und Zollschuldentstehung

Dafür sprechen zunächst – im eigenen Interesse des Warenempfängers – die Art. 202 ff. ZK.⁴⁷⁾ Diese enthalten das Risiko der Zollschuldnerschaft des Warenempfängers, wenn die Waren nicht bereits vom Versender bzw. einem von ihm Beauftragten gestellt und angemeldet bzw. verzollt wurden. Zwar verlangt Art. 202 Abs. 3 Anstrich 3 ZK das Wissen oder das Wissenmüssen, dass die Waren zuvor vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden waren und enthält damit ein subjektives Moment.⁴⁸⁾

Sofern die Waren allerdings zunächst gestellt wurden und die Zollschuld später nach Art. 203 Abs. 1 ZK durch Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung (durch betriebliches Verfügen) entsteht, kommt es auf subjektive Momente nicht an.⁴⁹⁾ Zollschuldner wird in diesen Fällen der Entzieher (Art. 203 Abs. 3 Anstrich 1

43) Vgl. Witte, Zollkodex, Art. 201 ZK Rz. 7 Abs. 1, bezogen auf Waren, die nach erfolgter Gestaltung nicht angemeldet werden. Alternativ könnte seitens der Behörde auch argumentiert werden, die Ware sei (bereits) vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden (Art. 202 ZK). In diesem Fall könnte beispielsweise auch ein Kommissionär (bereits) Zollschuldner sein (vgl. Wäger in Dorsch, Zollrecht, Art. 202 ZK Rz. 37).

44) Nach Art. 203 Abs. 3 Anstrich 1 ZK wird derjenige Zollschuldner, der die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat – dies ist durch Verfügung über die Ware im Betrieb durch den Käufer der Ware sicherlich erfolgt. Alternativ droht eine Pflichtverletzung in der Verwahrung bzw. zur Anmeldung/zollrechtlichen Bestimmung nach Art. 203 Abs. 3 Anstrich 4 ZK.

45) Im Rahmen des umfassenden Kontrollrechts des Art. 13 ZK, auch i. V. m. den §§ 193 ff. AO.

46) Man könnte auch fragen: Gelten die Aufbewahrungspflichten des Art. 16 i. V. m. Art. 14 ZK auch für Verzollungsnachweise bei DDP-Lieferungen.

47) Ausgehend davon, dass keine Zollanmeldung abgegeben wurde, je nach Stadium des Verfahrens, Zeitpunkt des pflichtwidrigen Unterbleibens der Zollanmeldung und der Art. der Verfügung über die Ware entweder Art. 202, 203 oder 204 ZK (zum Verhältnis der Zollschuldtatbestände bzw. dahingehender Konkurrenzen vgl. Witte in Witte, Zollkodex, Art. 203 ZK Rz. 22 ff.).

48) Vgl. Witte in Witte, Zollkodex, Art. 202 ZK Rz. 20.

49) Vgl. Witte in Witte, Zollkodex, Art. 203 ZK Rz. 17.

ZK). Bei DDP-Lieferungen könnte also argumentiert bzw. konstruiert werden, dass der Warenempfänger mit der Verfügung über die Ware im Betrieb die (vermutlich – da kein Verzollungsnachweis vorhanden) unverzollte Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen habe. Die Zollbehörden werden im Rahmen von Prüfungen bzw. der Auswertung dahingehender Feststellungen wohl in diesen Fallkonstellationen die Abgaben regelmäßig mit dieser Begründung bzw. dem Verweis auf das Fehlen eines Nachweises einer Verzollung buchmäßig zu erfassen bzw. nachzuerheben haben.⁵⁰⁾ Dieses Vorgehen könnte seitens der Behörden unter Bezugnahme auf unterbliebene bzw. verletzte Mitwirkungs-/Aufbewahrungspflichten erfolgen und zusätzlich auf die Möglichkeit zur Steuerschätzung gestützt werden.⁵¹⁾ Hält diese praxisorientierte Vorgehensweise der Behörden allerdings einer juristischen Prüfung stand?

cc) Warenempfänger und Anmeldeverantwortlichkeit

Dagegen spricht bereits die Intention bzw. die Systematik des Prüfungsrechts: „Art. 78 (ZK) hat die nachträgliche Prüfung der Anmeldung (Zollanmeldung) zum Ziel. Seine Anwendung beschränkt sich deshalb (...) auf die Fälle, in denen eine Person in der vorgeschriebenen Form und nach den vorgeschriebenen Bestimmungen die Absicht bekundet, eine Ware in ein bestimmtes Zollverfahren zu überführen.“⁵²⁾ Die Zollprüfung stellt also auf den Anmelder und dessen Anmeldungen ab. Der Prüfungsumfang erstreckt sich zwar zweifellos auch auf die Prüfung, ob sämtliche Einfuhren vom Adressat der Prüfung(-sanordnung) ordnungsgemäß einer zollrechtlichen Bestimmung bzw. einer Zollanmeldung zugeführt wurden, bei DDP-Lieferungen allerdings nach vorliegender Auffassung nur insoweit, wie der Käufer/Warenempfänger dazu auch verpflichtet war. Sofern er nachweist, dass für die Verzollung der Versender verantwortlich war, diesen benennt und die ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen vorlegt,⁵³⁾ ist die Prüfungsbehörde wirksam an den Versender verwiesen. Das Recht zur Prüfung bei diesem bzw. weiteren Personen eröffnet Art. 78 Abs. 2 ZK der Behörde dann durchaus.

Sofern der Warenempfänger im Rahmen der Prüfung sämtliche Unterlagen, die ihm vorliegen den Zollbehörden zur Verfügung stellt bzw. vorlegt, hat er auch nicht gegen Nachweis-, Mitwirkungs- (Art. 14 ZK) bzw. Aufbewahrungspflichten (Art. 15 und 16 ZK) verstoßen. Denn natürlich können Beteiligte nur insoweit nachweisen, mitwirken und aufbewahren, wie sie dazu in der Lage bzw. (ausdrücklich) gesetzlich verpflichtet sind. Die Ausdehnung dieser Pflichten dahingehend, von Warenempfängern bei DDP-Lieferungen im Rahmen von Zollprüfungen die Vorlage eines Verzollungsnachweises (Dritter, die als Anmelder aufgetreten sind) zu verlangen, oder gar bei deren Nichtvorlage die Abgaben zu erheben, ist nach der hier vertretenen Auffassung rechtsfehlerhaft⁵⁴⁾ bzw. unverhältnismäßig (vgl. Art. 20 GG) und damit unzulässig. „Die Finanzbehörde darf – auch in diesen Fällen – nicht vor rechtlichen Schwierigkeiten (des gesetzlich evtl. unzulänglich definierten zollrechtlichen Anmelderbegriffs, Anm. d. Verf.) kapitulieren und in dubio pro fisco (im Zweifel für den Fiskus) entscheiden.“⁵⁵⁾

dd) Beweislast im Hinblick auf die Verzollung bzw. Zollschuldentstehung

Letztlich trifft die Zollbehörde – unbeschadet der Mitwirkungs-, Auskunfts- und Aufbewahrungspflichten des Adressaten der Prüfungsmaßnahme – nach dem prozessualen Grundsatz, dass die Partei den Tatbestand zu beweisen hat, den sie für sich reklamiert bzw. in Anspruch nimmt, die Beweislast für eine hier in Rede stehende Abgabenschuld bzw. Zollschuldentstehung (vgl. § 81 ff. FGO).⁵⁶⁾ Wenn die Zollbehörde also eine Zollschuldentstehung in Person des Warenempfängers von DDP-Lieferungen reklamiert bzw. konstruiert (Nichtverzollen bzw. Entziehen), trifft diese die (materielle) Feststellungslast.⁵⁷⁾ Dem Zollbeteiligten als Adressat der Prüfungsmaßnahme kann in diesen Fällen keine (subjektive) Beweisführungslast auferlegt werden (bspw. über Mitwirkungs- bzw. Aufbewahrungspflichten).⁵⁸⁾ Sofern die Zollbehörde diesen Beweis nicht erbringen bzw. es nicht aufgeklärt werden kann, ob und ggf. durch wen die Lieferung verzollt wurde, geht das zu ihren Lasten.⁵⁹⁾ Aufgrund der Ausgestaltung des zollrechtlichen Anmelderbegriffs („jedermann“) müsste die Zollbehörde damit letztlich beweisen, dass (sofern vom Empfänger die Liefervereinbarung DDP nachgewiesen wird), die Einfuhrsendung nicht – vom Empfänger veranlasst und durch wen auch immer („jedermann“) durchgeführt – verzollt bzw. einer zollrechtlichen Bestimmung zugeführt wurde. Was bedeutet dies nun für die Zollbehörden bzw. ihre Prüfungsstellen?

h) Prüfungsmöglichkeit der Zollbehörden

aa) Identifizierung des Anmelders bzw. der Anmeldung

Die Prüfungsstellen der Zollverwaltung stehen bei DDP-Lieferungen damit natürlich zunächst vor dem zentralen bzw. großen Problem der Identifizierung des Anmelders. Sofern der Warenempfänger nachweist, dass Waren aus dem Drittland „verzollt und versteuert“ bezogen wurden, ist zwar durch den Kaufvertrag i. d. R. der Versender/Verkäufer bekannt, der Anmelder damit allerdings nicht bzw. zwangsläufig festge-

50) Über Art. 78 Abs. 3 i. V. m. Art. 220 Abs. 1 (ggf. i. V. m. Art. 16 und 14) ZK.

51) § 162 AO ist ergänzend bzw. subsidiär (soweit nicht verdrängt/überlagert) auch für Eingangsabgaben anwendbar (vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Rz. 18) und gilt nicht nur hinsichtlich der Berechnungsgrundlagen (Schätzung der Höhe nach), sondern auch für Sachverhaltsschätzungen (Schätzungen dem Grunde nach); vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Rz. 20. Zur Schätzung bei Nichtvorlage von Aufzeichnungen vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Rz. 37.

52) Weymüller in Dorsch, Zollrecht, Art. 78 ZK Rz. 4.

53) Mittels vertraglich vereinbarter Lieferbedingung „DDP“.

54) Hätte der Gesetzgeber dies so gewollt bzw. zugelassen, hätte er einen stringent(er)en Anmelderbegriff festlegen bzw. die Letztverantwortung einer bestimmten Person fest zuschreiben müssen (z. B. im Zweifel stets dem gebietsansässigen Vertragspartner).

55) Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 88 AO Rz. 34 sowie § 162 AO Rz. 3.

56) Vgl. auch Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 96 FGO Rz. 78 ff.

57) Vgl. Wäger in Dorsch, Zollrecht, Art. 202 ZK Rz. 38 unter Bezugnahme auf das BFH v. 20. 1. 1998, VII B 57/97, BFH/NV 1998, 893; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 88 AO Rz. 33.

58) Vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 88 AO Rz. 32.

59) Mit der Folge des Unterliegens der Finanzbehörde im Rechtsstreit („non liquet“), vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Rz. 2.

stellt.⁶⁰⁾ Im Extremfall kann sich eine lange Kette bzw. ein Geflecht von Beteiligten (Zwischenhändlern, Agenten, Vertretern)⁶¹⁾ bis zum Letztempfänger ergeben. Der Prüfungspfad kann sogar bereits mit der Benennung des Warenversenders/Verkäufers im Drittland enden – zu dessen Informationen bzw. Geschäftsunterlagen die (EU-ansässigen) Prüfungsstellen (örtlich/rechtlich) keinen Zugang haben. Zweifellos könnte so auch verschleiert werden, ob und wie die Ware zollrechtlich angemeldet bzw. abgefertigt wurde. Aus einer (potenziellen) Missbrauchsmöglichkeit kann aber schwerlich, um nicht zu sagen keinesfalls, eine (generelle) Pflicht abgeleitet werden, derzufolge ein Warenempfänger dieses (vom Gesetzgeber veranlasste) Missbrauchs- bzw. Verantwortungsdiffusionsproblem durch Informationen und Nachweise zur (gesamten) Lieferkette kompensieren muss oder sogar mit negativen Folgen⁶²⁾ zu rechnen hat, wenn er diese Informationen bzw. Nachweise nicht liefern kann.⁶³⁾

bb) Zollrechtlicher Anmeldebegriff als Ausdruck eines liberalen gesetzgeberischen Willens

Vielmehr: Hätte der Gesetzgeber eine andere Rechtslage gewollt, hätte er die Anmelderbestimmung bzw. Definition der Person des Anmelders in Art. 64 ZK anders fassen müssen: Dort wird von einem liberalen Zollanmeldebegriff ausgegangen⁶⁴⁾ mit der Folge, dass der Gesetzgeber es – zugunsten der weiten Möglichkeiten, als Anmelder aufzutreten („jede Person“) – unterlässt bzw. vergisst die (bzw. eine) Person des Anmelders als Verantwortlichen für den Fall der Fälle zu bestimmen. Insbesondere auch im Vergleich zu den einschlägigen außenwirtschaftsrechtlichen Bestimmungen bei der Einfuhr⁶⁵⁾ wird deutlich, dass eine Regelung fehlt, welche beispielsweise den inländischen Vertragspartner bei grenzüberschreitenden Kaufgeschäften generell zum (letzverantwortlichen bzw. zuzählenden) Anmelder bestimmt.⁶⁶⁾

Art. 59 Abs. 1 ZK enthält die Verpflichtung, alle Waren, die in ein Zollverfahren überführt werden, anzumelden – „lässt aber (bewusst?, Anm. d. Verf.) die Frage offen, welche Person zur Anmeldung verpflichtet ist“ und „bietet den Wirtschaftsteilnehmern aus wirtschaftlichen Gründen verschiedene Möglichkeiten der Zollbehandlung (...) so dass eine Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr (...) an einem anderen vom Wirtschaftsteilnehmer auszuwählenden Ort, eventuell auch von einem Zweit- oder Drittkäufer erfolgen kann“.⁶⁷⁾ Damit wird es im Nachhinein bzw. für am Kaufgeschäft nicht unmittelbar Beteiligte äußerst schwierig festzustellen, wer hinsichtlich einer konkreten Warenlieferungen als Anmelder aufgetreten ist.

cc) Folgeprobleme des Anmelderbegriffs für die Verwaltung und ihre Prüfungsstellen

Die Problematik zeigt sich auch darin, dass sich die Prüfungsstellen der Zollverwaltung dem Erfordernis gegenübersehen, die Anmeldung inhaltlich und damit auch die Ware und andere Materialien⁶⁸⁾ im unmittelbaren Zusammenhang mit der Anmeldung zu überprüfen. Sofern die Ware in den Betrieb des Letztempfängers eingeht, der Zollanmelder aber beispielsweise ein vom Versender beauftragter Agent ist, kann bei Letzterem schwerlich (sinnvoll) eine Zollprüfung durchgeführt werden. Bei DDP-Lieferungen fallen An-

melder und ggf. Informationen zu Zollwerten, Provisionen, Lizenzgebühren einerseits und Warenbeschaffenheit und Verwendung (bzw. zumindest deren nachträgliche Prüfungsmöglichkeit) bereits von der Systematik her auseinander. Dies kann allerdings nicht zu Lasten des bzw. der Beteiligten gehen, denn wenn diese Situation bzw. Rechtslage nicht gewollt bzw. geduldet wäre, hätte

- der Gesetzgeber die Person des Anmelders in Art. 64 ZK anders fassen müssen (z. B. als inländischen Vertragspartner des Kaufgeschäfts – der sich durchaus vielfältig vertreten lassen könnte, letztlich aber immer Anmelder und damit Zollverantwortlicher bliebe⁶⁹⁾)
- die Zollbehörde den Versender bzw. seinen Beauftragten oder Zwischenhändler bereits bei der Abfertigung/Anmeldung nicht (ohne Weiteres) akzeptieren dürfen (weil dieser beispielsweise nicht über alle Informationen bzw. Unterlagen verfügt, um als Zoll- bzw. Zollwertanmelder aufzutreten)⁷⁰⁾.

Im Ergebnis erkaufte sich der Gesetzgeber mit der liberalen bzw. wirtschaftsfreundlichen Anmelderbestimmung die damit untrennbar zusammenhängenden Risiken bzw. späteren Probleme bei der Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Zollanmeldungen bzw. Überwachung der Wahrnehmung zollrechtlicher Pflichten.⁷¹⁾ Damit stellt er die Verwaltung (und insbesondere ihre Prüfungsstellen) vor große Probleme – beginnend mit der Identifizierung des Anmelders bis hin zur Zusammenführung von Anmeldung und Waren bzw. weiteren zollrelevanten Informationen. Die Verwaltung wiederum könnte in diesen Fällen versucht sein, die aus der Gesetzeslage resultierenden Aufklärungsschwierigkeiten bzw. den diesbezüglichen Mehraufwand dem Warenempfänger bzw. Adressaten der Prüfungsmaßnahme aufzubürden, was allerdings nach vorliegender Einschätzung in der Form juristisch nicht haltbar ist.

60) Ein im Drittland ansässiger Versender kann regelmäßig nicht Anmelder werden – aber auch im Wege von Strecken- oder Vermittlungs- bzw. Agentengeschäften ist es in der Praxis oft schwer feststellbar, wer letztlich Anmelder war.

61) Diese können im Inland, der EU oder im Drittland ansässig sein (zur Prüfungsmöglichkeit von Zollbelegen anderer EU-Mitgliedstaaten siehe Henke in Witte, Zollkodex, Art. 78 ZK Rz. 11); es kann sich um Kauf- oder Vermittlungsgeschäfte handeln.

62) Insbesondere die (vermutete) Zollschuldtenstehung in der Person des Warenempfängers, aber auch (die damit stets zusammenhängenden) sanktionsrechtlichen Folgen (Pflichtverletzungen; Abgabenverkürzungen etc.).

63) Evtl. mit der Begründung von Mitwirkungs- bzw. Aufbewahrungspflichten (Art. 14 und 16 i. V. m. Art. 78 Abs. 3 ZK); vgl. Weymüller in Dorsch, Zollrecht, Art. 14 ZK Rz. 28 f.; Art. 16 ZK Rz. 52 f.

64) Henke in Witte, Zollkodex, Art. 64 ZK Rz. 1.

65) Dazu mehr unter VI.

66) Vergleichbar mit den Bestimmungen zur Person des Zolls Schuldners, wo stets mehrere der beteiligten Akteure (gesamtschuldnerisch) Zolls Schuldner werden, um Umgehungen bzw. Verantwortungszirkel auszuschließen.

67) Weymüller in Dorsch, Zollrecht, Art. 59 ZK Rz. 9.

68) Zum Wortlaut vgl. Art. 78 Abs. 2 ZK.

69) Was DDP-Lieferungen faktisch obsolet werden lassen würde.

70) Dies tritt insbesondere bei komplexen zollwertrechtlichen Fallkonstellationen auf, bei denen beispielsweise Lizenzzahlungen an Dritte erfolgen, von denen der Anmelder keine (genaue) Kenntnis hat (die abfertigende Zollstelle allerdings meist ebenso wenig).

71) Das Problem effektiver Prüfungsmöglichkeiten besteht (nach Ansicht des Verfassers) u. a. auch bei Anmeldungen in direkter Vertretung durch Agenten/Frachtführer (Art. 5 ZK), insbesondere im vereinfachten Verfahren (Art. 76 ZK).

5. Zwischenfazit zollrechtliche Pflichten bei der Wareneinfuhr

Im Ergebnis ist damit festzuhalten, dass das Zollrecht ausdrücklich bzw. bewusst darauf verzichtet, einen bestimmten bzw. letztverantwortlichen Anmeldepflichtigen zu definieren bzw. zu bestimmen. Dem Warenempfänger kann damit (zumindest) bei (nachweislichen) DDP-Lieferungen nicht zugemutet werden, Informationen und Nachweise hinsichtlich der Zollanmeldung (Verzollung) vorzuhalten bzw. für die Prüfungsstellen der Zollverwaltung zu beschaffen. Durch die bestehende Rechtslage, insbesondere den liberalen Anmelderbegriff des Zollkodex, müssen die Zollabfertigungs- bzw. Prüfungsstellen respektive die über die Prüfungsfeststellungen entscheidenden Instanzen im Bedarfsfall eigene Nachforschungen bezüglich der Identifikation des Anmelders und der damit verbundenen Möglichkeit zur inhaltlichen Prüfung der Zollanmeldung bzw. ggf. einer unterlassenen Anmeldung und der diesbezüglichen Gründe und Pflichtigen vornehmen. Alternativ bzw. zusätzlich haben die Zollbehörden bei der Abfertigung bzw. Annahme der Zollanmeldung bereits die Möglichkeit, insbesondere bei komplexen (abwicklungstechnischen bzw. zollwertrechtlichen) Einfuhrgeschäften nur Personen als (Zollwert-)Anmelder zuzulassen, welche über die bzw. alle erforderlichen Informationen und Nachweise (Unterlagen) verfügen.

VI. Einfuhrpflichten nach dem Außenwirtschaftsrecht

1. Pflicht zur Einfuhrabfertigung

Zusätzlich zu den zollrechtlichen Förmlichkeiten sind bei Wareneinfuhren aus Drittländern i. d. R. außenwirtschaftsrechtliche Pflichten zu erfüllen: Nach § 27 Abs. 1 (genehmigungsfreie Einfuhr) bzw. § 31 Abs. 1 (genehmigungsbedürftige Einfuhr) AWV hat **der Einführer** die Einfuhrabfertigung zu beantragen und dabei die jeweils erforderlichen Pflichten zu erfüllen bzw. Dokumente⁷²⁾ vorzulegen.⁷³⁾ Bei der Überführung der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr ist diese Einfuhrabfertigung i. d. R. mit der Abgabe der Zollanmeldung zu stellen (§ 29 Abs. 3 Nr. 1 AWV). Die außenwirtschaftsrechtliche Einfuhrabfertigung ist mit der Zollabfertigung hinsichtlich ihrer Abwicklung damit (technisch, örtlich und zeitlich) sehr stark verknüpft. Verfahrensrechtlich bestehen jedoch Deckungslücken zwischen der Einfuhrabfertigung (§ 27 AWV), der Zollanmeldung (Art. 62 ZK) sowie der Anwendung handelspolitischer Maßnahmen (Art. 79 ZK) bei der Wareneinfuhr,⁷⁴⁾ was die unzureichende (gesamtrechtliche) Harmonisierung von Einfuhrvorgängen als Realakte deutlich werden lässt: Wenn nämlich (außenwirtschaftsrechtliche) Einfuhrabfertigung und (zollrechtliche) Zollanmeldung nicht nebeneinander stehen, sondern § 27 AWV vom Gemeinschaftsrecht (Zollrecht) überlagert wird,⁷⁵⁾ wird die Frage nach dem Begriff bzw. der Person des Verantwortlichen (Einführer/Anmelder) bzw. dahingehender Diskrepanzen um so drängender, denn „trotz dieser Verknüpfung sind aber außenwirtschaftsrechtliche Einfuhrabfertigung und Zollabwicklung jedenfalls theoretisch scharf zu trennen (...). Wer etwa bei der Einfuhr einer Ware zu einem Zollverfahren anmeldet, hat damit noch nicht per se auch schon die außenwirtschaftsrechtliche Einfuhrabfertigung besorgt (...).“⁷⁶⁾

2. Person bzw. Begriff des Einführers

Im Gegensatz zum Zollrecht („Anmelder“) wird außenwirtschaftsrechtlich eine bestimmte Person als Verantwortlicher („Einführer“) definiert bzw. fixiert: Nach § 21b Abs. 1 Satz 2 AWV für die im vorliegenden thematischen Kontext im Fokus stehenden Einfuhren aus Drittländern i. V. m. § 23 Abs. 1 AWV,⁷⁷⁾ ist (im verfahrensrechtlichen Sinne)⁷⁸⁾ bei grenzüberschreitenden Kaufgeschäften bzw. bei Verträgen mit Gebietsfremden über einen Warenerwerb zum Zwecke der Einfuhr (ausschließlich und stets) der gebietsansässige⁷⁹⁾ Vertragspartner Einführer. Einführer sind damit weder der gebietsfremde Vertragspartner (Versender), noch der Frachtführer bzw. Spediteur⁸⁰⁾ oder gar ein beliebig zu bestimmender Dritter. Zwar lässt § 27 Abs. 1 AWV auch zu, dass ein Handelsvertreter, der am Abschluss des Kaufvertrags oder beispielsweise ein Spediteur, der beim Transport der Waren mitgewirkt hat, an Stelle des Einführers in eigenem Namen die Einfuhrabfertigung beantragen kann, jedoch werden diese Personen nie zum Einführer,⁸¹⁾ vielmehr bleibt dies stets der gebietsansässige Vertragspartner (mit allen zugehörigen Pflichten). Personen, die als Handelsvertreter, Spediteure oder Frachtführer bei der Einfuhr mitwirken, können damit nie als Einführer auftreten, da sie nicht Vertragspartner des Einfuhrvertrags sind.⁸²⁾ Ausgeschlossen von der Möglichkeit, als Einführer aufzutreten und damit außenwirtschaftsrechtliche Pflichten bei der Wareneinfuhr wahrzunehmen, sind darüber hinaus Personen, die lediglich bzw. in Wirklichkeit Strohmänner sind, Einfuhrverträge nur zum Schein geschlossen haben oder über keinen Gewerbebetrieb verfügen, der zur Abwicklung der in Frage stehenden Einfuhren geeignet ist.⁸³⁾

3. Außenwirtschaftsrechtliche Pflichten und DDP-Lieferungen

Problematisch wird die vertragliche (gewillkürte) Zuschreibung der Wahrnehmung der außenwirtschaftsrechtlichen Pflichten auf den Versender/Lieferant der Waren im Rahmen von Lieferungen, die an den Empfänger verzollt/versteuert geliefert werden. Es liegt auf der Hand, dass der Empfänger der Waren als inländi-

72) Je nach Erfordernis: Rechnung, Einfuhrgenehmigung, Ursprungszeugnis, Ursprungserklärung, Einfuhrkontrollmeldung, Einfuhrlizenz (vgl. § 10 Abs. 1 AWG).

73) Vgl. §§ 27 Abs. 2 und 28 Abs. 1 ggf. i. V. m. § § 27a (für die genehmigungsfreie) bzw. 31 Abs. 1 AWV (für die genehmigungspflichtige) Einfuhr.

74) Weerth in Wolffgang/Simonsen, AWR-Kommentar, § 27 AWV Rz. 3.

75) So Weerth in Wolffgang/Simonsen, AWR-Kommentar, § 27 AWV Rz. 3, unter Bezugnahme auf Obermayr, 98.

76) Hocke/Berwald/Maurer/Friedrich, Außenwirtschaftsrecht, § 22 AWV Rz. 2.

77) Vgl. Hocke/Berwald/Maurer/Friedrich, Außenwirtschaftsrecht, § 23 AWV Rz. 1, 4.

78) Materiell-rechtlich wird in der Kommentierung auf § 4 Abs. 2 Nr. 6 AWG verwiesen (vgl. Hocke/Berwald/Maurer/Friedrich, Außenwirtschaftsrecht, § 4 AWG Rz. 55 und § 21b AWV Rz. 2; Weerth in Wolffgang/Simonsen, AWR-Kommentar, § 21b AWV Rz. 5).

79) Zum Begriff siehe § 4 Abs. 1 Nr. 5 AWG.

80) Ausdrücklich: § 21b Abs. 1 AWV.

81) Vgl. Weerth in Wolffgang/Simonsen, AWR-Kommentar, § 27 AWV Rz. 5 unter Bezugnahme auf Dünnecker in Bieneck, § 19 Rz. 20.

82) Ausdrücklich: VSF A 0705 (Begriffsbestimmungen zur Wareneinfuhr) Abs. 6.

83) Vgl. VSF A 0705 Abs. 3 sowie BVerwG v. 10. 12. 2006, 7 C 11/85, ZfZ 1987, 279, insbesondere Punkt 11 der Urteilsbegründung.

scher Vertragspartner mit der Vereinbarung der Lieferbedingung DDP das Ziel hat, sämtliche mit der Verzollung zusammenhängende Pflichten⁸⁴⁾ auf den Versender (oder dessen Beauftragten) umzulegen bzw. abzuwälzen. Während dies für die Zollanmeldung im Zollrecht durchaus noch möglich ist, wird dieser Praxis im Hinblick auf das Außenwirtschaftsrecht seitens der Zollverwaltung in deren Dienstvorschrift eindeutig ein Riegel vorgeschoben: „Lieferbedingungen des der Einfuhr zugrunde liegenden Vertrages sind für die Bestimmung des Einführers unerheblich. Der gebietsansässige Vertragspartner bleibt auch dann Einführer, wenn die Waren auf der Basis „frei deutsches Empfangswerk“ oder „frei Haus, verzollt“ geliefert werden.“⁸⁵⁾

Zwar kann sich der Einführer grundsätzlich bei seiner Verpflichtung zur Einfuhrabfertigung vertreten lassen,⁸⁶⁾ jedoch widerspricht dies regelmäßig der Intention des gebietsansässigen Warenerwerbers, die Waren als „quasi-Inlandslieferung“ frei von Pflichten, Förmlichkeiten und Verstrickungen zu erhalten. Sogar wenn die Einfuhrabfertigung zulässig von einem Dritten beantragt und damit die außenwirtschaftsrechtlichen Pflichten bei der Einfuhr zunächst wahrgenommen werden, bleibt der Warenempfänger „Einführer“ und damit Pflichtiger. Sollten sich bei Prüfungsmaßnahmen (im Nachhinein)⁸⁷⁾ Beanstandungen ergeben, würden diese durchaus zulasten des Warenempfängers als gebietsansässigen Vertragspartner gehen – trotz evtl. vereinbarter Lieferbedingung DDP: „Hat sich der Verkäufer verpflichtet, DDP (delivered duty paid) zu liefern, so ist er nach deren Klausel A 2 zwar verpflichtet, die erforderlichen Einfuhrbewilligungen zu beschaffen und die Zollformalitäten zu erledigen. Ein Dispens von 21b Abs. 1 Satz 2 (AWV) ergibt sich daraus aber nicht. Die Bestimmung ist zwingendes Recht.“⁸⁸⁾

4. Weitere außenwirtschaftsrechtliche Risikopotenziale bei DDP-Lieferungen

Zur Abrundung der Problematik soll nicht unerwähnt bleiben, dass in den Fällen, in denen der Warenempfänger nicht selbst die Einfuhrabfertigung wahrnimmt bzw. wahrnehmen will, weitere (formale) Fallstricke lauern: So ist für außenwirtschaftsrechtliche Einfuhrgenehmigungen nur der Einführer antragsberechtigt (vgl. § 30 Abs. 1 Satz 2 AWV). Auch wenn Genehmigungen oder andere außenwirtschaftsrechtlich erforderliche Papiere nicht auf den Einführer/Warenempfänger lauten bzw. diesem nicht vorliegen, drohen Unstimmigkeiten bei der Abfertigung oder bei späteren Prüfungsmaßnahmen. Auch stellen die Ordnungswidrigkeitstatbestände des § 70 Abs. 6 Nr. 12, 14, 16 und 17 AWV ausdrücklich auf den Begriff und die Person des Einführers ab.⁸⁹⁾

In der Praxis kennt der Warenversender bzw. der von ihm beauftragte Warenbeförderer oder auch Agent/Vermittler die (deutschen) außenwirtschaftsrechtlichen Pflichten nicht immer bzw. verfügt nicht über die erforderlichen Dokumente.⁹⁰⁾ Aber selbst wenn die Einfuhrabfertigung vom Verkäufer bzw. einem von ihm Beauftragten (zunächst beanstandungsfrei) erfolgt – bei nachträglichen (Betriebs-)Prüfungen bleibt stets der gemeinschaftsansässige Vertragspartner Ein-

führer und damit für die Vorlage und Aufbewahrung der Dokumente verantwortlich (u. a. §§ 3a, 44 AWG). Damit verbleibt das Verantwortungsrisiko ungeachtet der vereinbarten Lieferbedingung bzw. der tatsächlich vorgenommenen Einfuhrabfertigung beim Warenempfänger/Käufer und reicht zeitlich bis zum Ablauf der entsprechenden Verjährungsfristen.

5. Zwischenfazit außenwirtschaftsrechtliche Pflichten bei der Wareneinfuhr

Das Außenwirtschaftsrecht bestimmt den gemeinschaftsansässigen Vertragspartner grenzüberschreitender Kaufgeschäfte zwingend als Einführer und damit als Pflichtigen und Verantwortlichen für die außenwirtschaftsrechtliche Einfuhrabfertigung und die Beschaffung, Vorlage und Aufbewahrung der erforderlichen Unterlagen. Die Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich der Verantwortlichkeiten für die Wahrnehmung dieser Pflichten sind äußerst begrenzt – die vertragliche Vereinbarung der Lieferbedingung DDP und damit die Abwälzung der „Verzollung“ bzw. der „Einfuhrabfertigung“ weg vom Warenempfänger ist damit im Hinblick auf die Verantwortlichkeit zur Wahrnehmung außenwirtschaftsrechtlicher Pflichten gegenüber den Behörden unwirksam. Für den gemeinschaftsansässigen Empfänger/Käufer von Waren im Drittland ist es daher hinsichtlich der außenwirtschaftsrechtlichen Pflichten kaum sinnvoll (unwirksam) sondern eher risikoreich, die Lieferklausel DDP zu vereinbaren.

VII. Umsatzsteuerrechtliche Bestimmungen bei der Einfuhr

1. Gegenstand und Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer

Die Einfuhr von Gegenständen nach Deutschland unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG der Umsatzsteuer (Einfuhrumsatzsteuer). Regelmäßig entsteht die Einfuhrumsatzsteuerschuld mit bzw. analog zur Zollschuld,⁹¹⁾ bei grenzüberschreitenden Kaufgeschäften damit üblicherweise mit der Annahme der Anmeldung zum zollrechtlich (und einfuhrumsatzsteuerrechtlich) freien Verkehr. Zoll- und damit Einfuhrumsatzsteuerschuldner ist in diesen Fällen der Anmelder.⁹²⁾ Im Wesentlichen gelten damit für die Entstehung, Anmeldung und Vertretung einfuhrumsatzsteuerrechtlicher Belange und Pflichten die obigen Ausführungen zu den zollrechtlichen Pflichten bei der Wareneinfuhr

84) Hiervon ist zweifellos auch die außenwirtschaftsrechtliche Einfuhrabfertigung umfasst.

85) VSF A 0705 Abs. 7 (Hervorhebungen im Original).

86) Vgl. § 27 Abs. 1 AWV bzw. in Analogie zu Art. 5 Abs. 2 ZK (vgl. VSF A 0705 Abs. 8).

87) Nach § 44 AWG.

88) Hocke/Berwald/Maurer/Friedrich, Außenwirtschaftsrecht, § 21b AWV Rz. 9.

89) Vgl. Weerth in Wolffgang/Simonsen, AWR-Kommentar, § 27 AWV Rz. 17.

90) In der Praxis treten auch Fälle auf, bei denen im Rahmen von Prüfungen die Einreihung (Zolltarif- bzw. Warennummer) beanstandet bzw. geändert wird und eine vormals beispielsweise genehmigungsfreie Ware dadurch genehmigungspflichtig wird.

91) Siehe § 13 Abs. 2 und § 21 Abs. 2 UStG i. V. m. Art. 201 ff. ZK, vgl. Wäger in Dorsch, Zollrecht, Art. 201 ZK Rz. 17 ff.

92) § 13a Abs. 2 i. V. m. § 21 Abs. 2 UStG und Art. 201 Abs. 3 ZK sowie VSF Z 8101 (Dienstvorschrift Einfuhrumsatzsteuer) Abs. 2.

(Punkt V). Die beiden Besonderheiten der (Einfuhr-) Umsatzsteuer bestehen für den vorliegenden Kontext darin, dass die Umsatzsteuer im Gegensatz zu den Zollabgaben erstens national geprägt (vgl. § 1 Abs. 2 UStG) und zweitens als Vorsteuer⁹³⁾ grundsätzlich abziehbar ist. Während der erste Aspekt im vorliegenden Zusammenhang vernachlässigt werden kann,⁹⁴⁾ ist der kritische Punkt bei grenzüberschreitenden Lieferungen mittels der Lieferbedingung DDP die Problematik des Vorsteuerabzugs bzw. seiner Berechtigung hierzu.

2. DDP-Lieferungen und Einfuhrumsatzsteuer

Mit der Vereinbarung der Lieferklausel DDP ist grundsätzlich (privatrechtlich wirksam) vereinbart, dass alle mit der Einfuhr zusammenhängenden bzw. anfallenden Pflichten, Formalitäten, Steuern und Abgaben – analog den zollrechtlichen – dem Versender/Verkäufer zufallen.⁹⁵⁾ In der Praxis ist die Einfuhrumsatzsteuer bereits von ihrer Abwicklung her nahezu untrennbar mit den Zollabgaben verbunden.⁹⁶⁾ Zollabgaben und Einfuhrumsatzsteuer teilen also rechtlich und faktisch zwangsläufig (in aller Regel) dasselbe Schicksal – bei DDP-Lieferungen muss der Versender/Verkäufer der Ware damit dafür Sorge tragen, dass Anmeldepflichten erfüllt und Einfuhrumsatzsteuerbeträge entrichtet werden.

Im Gegensatz zu den außenwirtschaftsrechtlichen und analog zu den zollrechtlichen Pflichten bei der Einfuhr wird für die Einfuhrumsatzsteuer also keine bestimmte (letzterverantwortliche) Person als Anmelder bzw. Pflichtiger bestimmt, so dass grundsätzlich jeder Gemeinschaftsansässige die Einfuhrumsatzsteuer (zusammen mit den Zollabgaben) entrichten kann. Häufig fehlt den Beteiligten bzw. Unternehmen hinsichtlich der (Einfuhr-)Umsatzsteuer jegliches Problem- und Risikobewusstsein, da sie diese Steuer als im Wege der Vorsteuer (vermeintlich) stets abziehbar und damit als „durchlaufenden Posten“ (vgl. § 10 Abs. 1 UStG) ansehen. Die zentrale Frage lautet damit: Wenn jedermann als Anmelder auftreten und die Einfuhrumsatzsteuer entrichten kann – kann sie dann auch jedermann als Vorsteuer geltend machen?

3. Berechtigung zum Vorsteuerabzug

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG kann der Unternehmer (vgl. § 2 UStG) die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, **die für sein Unternehmen** eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Zwar können grundsätzlich auch Unternehmen, die ihren Sitz nicht im Inland haben, zum Vorsteuerabzug berechtigt sein,⁹⁷⁾ jedoch wird die Ware bei grenzüberschreitenden Kaufgeschäften regelmäßig ja gerade nicht für das Unternehmen des Versenders/Verkäufers mit Sitz im Drittland, sondern für das Unternehmen in der Gemeinschaft (Empfänger) eingeführt.⁹⁸⁾ Damit ist zunächst festzuhalten, dass (nur) der inländische Vertragspartner, für dessen Unternehmen die Waren eingeführt werden, berechtigt ist, die diesbezügliche Vorsteuer geltend zu machen. Besonders deutlich wird dieser Sachverhalt daran, dass Spediteure oder Frachtführer, die an der Beförderung der Ware oder Abwicklung der Lieferung mitgewirkt haben, hinsichtlich der eingeführten Waren niemals zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.⁹⁹⁾

4. Vorsteuerabzug bei DDP-Lieferungen

a) Grundfall des Vorsteuerabzugs und der diesbezüglichen Berechtigung

Dass DDP-Lieferungen (auch) hinsichtlich der (Einfuhr-)Umsatzsteuer eigentlich systemwidrig sind, wird anhand des Wortlauts der einschlägigen Umsatzsteuer-Richtlinie deutlich:¹⁰⁰⁾ „Eine Einfuhr für das Unternehmen ist gegeben, wenn der Unternehmer den eingeführten Gegenstand im Inland zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abfertigt und danach im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit zur Ausführung von Umsätzen einsetzt.“ Bei DDP-Lieferungen liegt es nun aber in der Natur der Sache, dass der Warenempfänger (für dessen Unternehmen die Waren eingeführt werden) gerade nicht die Abfertigung zum zoll- und steuerrechtlichen Verkehr vornimmt und damit einerseits zwar nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer wird, andererseits aber grundsätzlich nur er die diesbezügliche Vorsteuer geltend machen kann.

b) Vorsteuerabzugsberechtigung und Verfügungsmacht

Zwar hat die Rechtsprechung diese Problematik dahingehend aufgegriffen, dass demjenigen die Berechtigung zum Vorsteuerabzug zugesprochen wird, der im Zeitpunkt der Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr die Verfügungsmacht über den Gegenstand besitzt,¹⁰¹⁾ jedoch lassen sich mit dieser Regelung nicht alle Probleme auflösen. Wenn sich nämlich der Verkäufer/Versender der Ware nun eines gemeinschaftsansässigen Agenten oder Handelsvertreters bedient (da der Versender selbst mangels Gemeinschaftsansässigkeit regelmäßig nicht selbst als Anmelder auftreten kann), um die Ware zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr anzumelden, während die Ware aber direkt zum Käufer befördert wird, kann der Handelsvertreter die diesbezügliche Vorsteuer nicht geltend machen, da diese Konstellationen für die Voraussetzung der Verfügungsmacht nicht hinreichend sind.¹⁰²⁾ Es ist für die Vorsteuerabzugsberechtigung auch nicht ausreichend, über den eingeführten Gegenstand lediglich wirtschaftlich, beispielsweise im Rahmen eines Weiterverkaufs, Vermitteln oder Makeln, zu verfügen – der Gegenstand muss (im umsatzsteuerrechtlichen Sinne) in den Unternehmensbereich eingegliedert, d. h. im Betrieb aufgenommen werden.¹⁰³⁾

93) Für die Einfuhrumsatzsteuer: § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG.

94) Relevant allerdings beispielsweise in Fällen von innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a UStG), vgl. VSF Z 8101 Abs. 54 ff.

95) www.icc-deutschland.de/index.php?id=134.

96) So wird in aller Regel gleichzeitig zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet und der Einfuhrabgabenbescheid enthält dann sowohl die Zollabgaben als auch die Einfuhrumsatzsteuer (zum Begriff der Einfuhrabgaben vgl. Art. 4 Nr. 10 ZK sowie § 1 Abs. 1 Satz 3 ZollVG). Eine Ausnahme stellen unmittelbare innergemeinschaftliche Lieferungen im Anschluss an die Einfuhr dar (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG).

97) Vgl. VSF Z 8101 Abs. 15 UAbs. 2; sicherlich unter den vergleichbaren Voraussetzungen der zollrechtlichen Anmeldebefugnis nach Art. 64 Abs. 3 ZK.

98) Vgl. VSF Z 8101 Abs. 14 UAbs. 1.

99) Vgl. VSF Z 8101 Abs. 16 UAbs. 1 Buchst. d sowie Abschn. 199 Abs. 5 Satz 3 UStR 2008.

100) Vgl. Abschn. 199 Abs. 4 Satz 1 UStR 2008.

101) Abschn. 199 Abs. 4 Satz 2 UStR 2008.

102) BFH v. 24. 4. 1980, V R 52/73 BStBl II 1980, 615, insbesondere Punkt 5 der Entscheidungsgründe.

103) BFH v. 24. 4. 1980, V R 52/73, BStBl II 1980, 615, insbesondere Punkt 3 der Entscheidungsgründe.

c) *Vorsteuerabzugsberechtigung (nur) bei betrieblicher Aufnahme der Ware*

Unerheblich ist für den Vorsteuerabzug, wer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer war, wer sie entrichtete oder wer den (zum vorsteuerabzugsberechtigten) Gegenstand tatsächlich über die Grenze gebracht hat.¹⁰⁴⁾ Vorsteuerabzugsberechtigt soll (nur) sein, in wessen Betrieb die eingeführte Ware letztlich eingeht. Bei Reihengeschäften ist der letzte Abnehmer in der Kette vorsteuerabzugsberechtigt – nur dieser kann mit dem Gegenstand, der ihm mit Beginn der Versendung geliefert ist, im Inland Umsätze bewirken.¹⁰⁵⁾ Der BFH bringt hinsichtlich einer etwaigen Vereinbarung „Lieferung frei Haus/verzollt/versteuert“ (DDP) klar zum Ausdruck: „Es ist irrelevant, welche Lieferkonditionen bezüglich der Einfuhrumsatzsteuer vereinbart worden sind. An der Abzugsberechtigung ändert sich (...) nichts.“¹⁰⁶⁾ Wie werden diese Komplexitäten bei der Einfuhrumsatz- bzw. Vorsteuer formell abgewickelt?

5. Abwicklung und Nachweis der Einfuhrumsatzsteuer

Der vom Gesetzgeber grundsätzlich vorgesehene Ablauf bzw. die Abwicklung der Einfuhrumsatzsteuer ist zweifellos die Anmeldung/Verzollung der Ware durch den Empfänger, in dessen Unternehmen die Ware eingeht. Dann erhält dieser den auf ihn lautenden zollamtlichen Beleg, auf dem die (Einfuhr-)Umsatzsteuer ausgewiesen ist und der für den Vorsteuerabzug zwingend erforderlich ist.¹⁰⁷⁾ Sofern aber nun bei (DDP-) Lieferungen nicht der Warenempfänger die Verzollung/Versteuerung vornimmt, tauchen in der Praxis immer wieder Probleme auf, denn letztlich kann nur der (letzte) Warenempfänger, und dieser nur aufgrund bzw. mit Vorliegen des Einfuhrumsatzsteuer- bzw. Zollbelegs, die Vorsteuer geltend machen. Eine Außenvorlassung des Warenempfängers, aus welchen Gründen auch immer (Verschonung von Pflichten, Vorenthaltung von Informationen, Preisen o. ä.), ist hinsichtlich der Abwicklung der Einfuhrumsatzsteuer mithin kaum möglich.

Schwerwiegende Folgen haben die in der Praxis auftretenden Fälle, in denen der Frachtführer/Spediteur den Warenempfänger (ohne dessen Vollmacht/Wissen bzw. „im Auftrag“ des Versenders) zum Anmelder und damit zum Steuerschuldner „kürt“: Der Handelnde gilt dann als Vertreter ohne Vertretungsmacht und damit als im eigenen Namen handelnd,¹⁰⁸⁾ was zur Folge hat, dass der Spediteur als Umsatzsteuerschuldner diese zu entrichten hat – er selbst als Frachtführer aber nicht die damit zusammenhängende Vorsteuer geltend machen kann.

Zwar könnte auch in diesen Fällen grundsätzlich der Warenempfänger die Vorsteuer geltend machen,¹⁰⁹⁾ jedoch tauchen in vielen Fällen, in denen die Abfertigung nicht durch den Warenempfänger erfolgte, Nachweis- bzw. Schlüssigkeitsprobleme auf. Insbesondere bei nachträglichen (Betriebs-)Prüfungen können Belege entweder nicht vorgelegt werden, lauten auf andere Personen oder die sachliche Vorsteuerabzugsberechtigung bzw. warenbezogene Aspekte können nicht (mehr) nachgewiesen werden. Auch wird oft versäumt, sich im Bedarfsfall (korrekte) Ersatzbelege ausstellen zu lassen.¹¹⁰⁾ Dies kann zur ebenso wirtschaft-

lich-drastischen wie grundsätzlich vermeidbaren Folge der Versagung des Vorsteuerabzugs führen.

6. Zwischenfazit Einfuhrumsatzsteuer bei der Wareneinfuhr

Die Einfuhrumsatzsteuer ist rechtlich und hinsichtlich ihrer Abwicklung sehr stark mit den Zollabgaben verknüpft. Während von der Abgabenseite aus die Zölle relativ unproblematisch der Höhe nach vom Verkäufer an den Käufer der Ware umgelegt bzw. im Rahmen der Preisvereinbarung einkalkuliert werden können, tritt hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer die Besonderheit des Vorsteuerabzugs bzw. der damit zusammenhängenden, personell bzw. warenförmig festgelegten Berechtigung hierzu auf. Da die (gesetzliche) Berechtigung zum Vorsteuerabzug nicht mit der (privatrechtlich) vereinbarten Lieferbedingung DDP festgelegt bzw. verändert (gewillkürt) werden kann, bergen DDP-Geschäfte (auch) hinsichtlich der (Einfuhr-)Umsatzsteuer, insbesondere hinsichtlich des Vorsteuerabzugs, deutliche Risiken. Der leichtfertige Umgang mit dieser Steuer als „durchlaufender Posten“ ist damit – insbesondere bei Vermittlungs- oder Reihengeschäften – nicht angezeigt. Grundsätzlich stellt sich damit (auch) hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer die Frage, ob DDP-Lieferungen wirklich sinnvoll sind, d. h. die Vorteile bzw. der Nutzen die potenziellen Schwierigkeiten bzw. Risiken übersteigen.

VIII. Resümee

Die Abwicklung von Einfuhrgeschäften mittels vereinbarter Lieferbedingung „frei Haus/verzollt“ (DDP) birgt zahlreiche Fallstricke hinsichtlich zoll-, steuer- und außenwirtschaftsrechtlicher Pflichten im Zusammenhang mit der Einfuhr, Verzollung bzw. Abfertigung der Ware und späteren Prüfungsmaßnahmen. Zollrechtlich besteht die Gefahr, dass bei nachträglichen Prüfungen Wareneingänge (bzw. Zahlungen/Buchungen) festgestellt werden, für die der Prüfungsadressat keinen Verzollungsnachweis erbringen kann bzw. die unzutreffend angemeldet wurden. Auch wenn die Behörden der hier vertretenen Auffassung zufolge alleine hieraus keine Zollschuld ableiten können, da der Gesetzgeber keine diesbezügliche Letztverantwortung hinsichtlich der Person des Anmelders geschaffen hat, steht doch zumindest ein deutlich erhöhter Aufwand des Unternehmens (Mitwirkungs- bzw. Aufklärungspflicht) gegenüber den Prüfungsstellen im Raum.

Außenwirtschaftsrechtlich wird der gemeinschaftsrechtliche Vertragspartner (Warenempfänger) demgegenüber stets Einführer und damit treffen ihn letztlich – unabhängig von vereinbarten Lieferbedingungen – sämtliche Abfertigungs-, Dokumenten- bzw. Genehmigungs- und Aufbewahrungspflichten (ebenso wie die

104) Abschn. 199 Abs. 4 Satz 3 UStR 2008.

105) BFH v. 24. 4. 1980, V R 52/73, BStBl II 1980, 615, insbesondere Punkt 4 der Entscheidungsgründe.

106) BFH v. 24. 4. 1980, V R 52/73, BStBl II 1980, 615.

107) Vgl. § 22 Abs. 2 Nr. 6 UStG; Abschn. 199 Abs. 1 Satz 2 UStR 2008; VSF Z 8101 Abs. 19.

108) Vgl. oben unter 2. b) aa) bzw. Art. 5 Abs. 4 UAbs. 2 ZK i. V. m. § 21 Abs. 2 UStG; siehe auch: § 69 AO.

109) Abschn. 199 Abs. 7 UStR 2008.

110) Abschn. 199 Abs. 7 UStR 2008 bzw. VSF Z 8101 Abs. 22.

einschlägigen Zuwiderhandlungs- bzw. Sanktionstatbestände).

Die Einfuhrumsatzsteuer weist eine große materiell- und formellrechtliche Nähe zur Zollschuld und damit eine gewisse Gestaltungsmöglichkeit hinsichtlich der Anmeldepflicht auf – allerdings droht das relativ große Risiko der Versagung des Vorsteuerabzugs, da die Berechtigung hierzu klar definiert ist und ausschließlich demjenigen Unternehmen zuteil wird, in dessen Betrieb die Waren letztlich eingehen.

Im Ergebnis sollte damit sehr genau geprüft werden, ob und wenn ja für welche Fallkonstellationen DDP-Lieferungen wirklich sinnvoll sind. Dem Warenempfänger kann grundsätzlich nur geraten werden, die Einfuhrpflichten im Zweifel besser selbst bereits bei der Abfertigung wahrzunehmen,¹¹¹⁾ als (im Nachhinein) letztlich doch für etwaige Diskrepanzen verantwortlich zu sein bzw. haftbar gemacht zu werden.

111) Z. B. mittels vereinbarter Lieferbedingung „frei/ unverzollt – DDU“ (siehe oben unter III. und IV.).

Rechtsprechung

Zollrecht

Getrennte zollwertrechtliche Ausweisung von Einfuhrabgaben durch Angabe der Lieferklausel DDP

Einfuhrabgaben werden nicht in den Zollwert einbezogen, wenn sie getrennt von dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis ausgewiesen werden. Ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn die Vertragsparteien vereinbart haben, dass die Waren „Delivered Duty Paid“ geliefert werden und dies in der Zollanmeldung angegeben haben, es jedoch infolge eines Irrtums über die Präferenzberechtigung der Waren unterlassen haben, den Zollbetrag in der Einfuhranmeldung anzugeben?

Die in Art. 33 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften geregelte Voraussetzung, wonach Einfuhrabgaben „getrennt“ von dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis „ausgewiesen“ werden müssen, ist erfüllt, wenn die Vertragsparteien vereinbart haben, dass diese Waren DDP („Delivered Duty Paid“) geliefert werden und dies in der Zollanmeldung angegeben haben, es jedoch wegen eines Irrtums über den Präferenzursprung dieser Waren unterlassen haben, den Betrag der Einfuhrabgaben anzugeben.

EuGH, Urteil v. 15. 7. 2010, Gaston Schul BV, C-354/09. ZK¹⁾ Art. 33.

Gaston Schul meldete als Zollspedition bei den niederländischen Behörden mehrmals Fischerzeugnisse zum zollrechtlich freien Verkehr im Auftrag eines isländischen Exporteurs an. Zusammen mit diesen Anmeldungen wurden Anträge auf Anwendung eines Präferenzzollsatzes von 0 % wegen des EWR-Ursprungs der Waren gestellt. Gaston Schul fügte die Kopien der vom isländischen Exporteur ausgestellten Rechnungen bei, auf denen als Lieferbedingung DDP („Delivered Duty Paid“) vermerkt war und die folgenden Text enthielten: „Der Exporteur der von diesem Dokument erfassten Waren ... erklärt, dass, wenn nicht eindeutig etwas anderes angegeben ist, die Waren EWR-Präferenzursprung haben.“ Die Lieferbedingung DDP war auch

auf den Zollanmeldungen vermerkt. Bei einer Untersuchung des Ursprungs der betreffenden Waren wurde später entdeckt, dass diese in Wirklichkeit aus Drittländern stammten und dass somit der Präferenzsatz zu Unrecht angewandt worden war. Der Staatssekretär von Finanzen erhob daher mit entsprechenden Bescheiden die Zölle nach und forderte Gaston Schul auf, diese Abgaben zu entrichten. Die Verwaltung berechnete den Betrag der zu erhebenden Abgaben unter Zugrundelegung des Transaktionspreises, wie er in den Einfuhranmeldungen angegeben war, als Zollwert der Waren, ohne den Betrag der zu erhebenden Zölle abzuziehen.

Aus den Gründen:

Ist der Betrag der Einfuhrabgaben getrennt von dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis ausgewiesen?

(26) Zur Beantwortung dieser Frage ist die Bedeutung der Voraussetzung in Art. 33 des Zollkodex, wonach die Einfuhrabgaben „getrennt“ von dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis „ausgewiesen“ werden müssen, im Hinblick auf die Situation der Vertragsparteien in einem Fall wie demjenigen des Ausgangsverfahrens zu prüfen.

(27) Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung mit der Zollwertregelung der Union ein gerechtes, einheitliches und neutrales System errichtet werden soll, das die Anwendung von willkürlichen oder fiktiven Zollwerten ausschließt²⁾.

(28) Nach Art. 29 Abs. 1 des Zollkodex ist der Zollwert eingeführter Waren grundsätzlich ihr Transaktionswert, d. h. der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis.

(29) Ferner muss dieser Wert den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer eingeführten Ware widerspiegeln und alle Elemente dieser Ware, die einen wirtschaftlichen Wert haben, berücksichtigen³⁾.

1) VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates v. 12. 10. 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG 1992 Nr. L 302, 1 (im Folgenden: Zollkodex).

2) Vgl. EuGH v. 19. 3. 2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, Slg. 2009, I-1951, Randnr. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung, ZfZ 2009, 101.

3) Vgl. EuGH v. 16. 11. 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, Slg. 2006, I-10991, Randnr. 30, ZfZ 2007, 69, und Mitsui & Co. Deutschland, Randnr. 20.

(30) In diesem Kontext lässt es Art. 33 Buchst. f des Zollkodex zu, die in der Europäischen Union anwendbaren Einfuhrabgaben nicht in den Zollwert einzubeziehen, macht diese Nichteinbeziehung jedoch von der Erfüllung der Voraussetzung abhängig, dass die Beträge dieser Abgaben „getrennt“ von dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis „ausgewiesen“ werden.

(31) Die niederländische Regierung vertritt die Ansicht, dass diese Voraussetzung unter Umständen wie denjenigen des Ausgangsverfahrens nicht erfüllt sei, denn im Licht der verfügbaren Einzelheiten seien die Zollbehörden nicht in der Lage gewesen, die Einfuhrabgaben als getrennt von dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis ausgewiesen zu betrachten.

(32) Der Gerichtshof habe nämlich in den Urteilen vom 18. April 1991, *Brown Boveri*⁴⁾, vom 5. Dezember 2002, *Overland Footwear*⁵⁾, und vom 20. Oktober 2005, *Overland Footwear*⁶⁾, entschieden, dass Kosten wie Einkaufsprovisionen und Montagekosten nur dann als „getrennt ausgewiesen“ betrachtet werden könnten, wenn sie in der Einfuhranmeldung getrennt von dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis aufgeführt seien. Diese Rechtsprechung sei in vollem Umfang übertragbar, wenn es um die Nichteinbeziehung von Einfuhrabgaben in den Zollwert dieser Waren gehe.

(33) Da die Vertragsparteien den Betrag der Einfuhrabgaben wegen eines Irrtums über den Präferenzursprung der eingeführten Waren in ihren Rechnungen oder Anmeldungen nicht angegeben hätten, sei die Voraussetzung des Art. 33 des Zollkodex nicht erfüllt.

Auslegung der Vereinbarung zwischen Verkäufer und Käufer über die Lieferbedingung

(34) Hierzu ist erstens festzustellen, dass aus der Vorlageentscheidung hervorgeht, dass im Ausgangsverfahren die Vereinbarung zwischen Verkäufer und Käufer, selbst wenn die Vertragsparteien zu Unrecht davon ausgegangen sind, dass keine Einfuhrabgaben geschuldet würden, dahin auszulegen ist, dass nach der DDP-Klausel die Zölle zulasten des Käufers gehen und dass daher Einfuhrabgaben, die gegebenenfalls geschuldet werden, in den für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis einbezogen sind.

(35) Diese Auslegung wird dadurch bestätigt, dass, wie sowohl die niederländische Regierung als auch die Europäische Kommission ausgeführt haben, die DDP-Klausel dem Verkäufer eine maximale Verpflichtung auferlegt, wonach dieser es übernimmt, sämtliche Kosten und Gefahren im Zusammenhang mit der Lieferung der Waren im Einfuhrstaat abzudecken. So übernimmt der Verkäufer insbesondere die Kosten für die zollrechtliche Abfertigung und jeden möglichen Unterschiedsbetrag zwischen dem Betrag der Zölle, die er bei Vertragsschluss als nach den Vorgeschäften geschuldet erachtet, einerseits und dem von den Zollbehörden berechneten Betrag andererseits, ohne vom Käufer im Fall eines Unterschieds einen Preisaufschlag oder eine Ausgleichszahlung verlangen zu können.

Zollbehörde ist für Berechnung der Einfuhrabgaben verantwortlich

(36) Zweitens sind nach u. a. den Art. 217 und 220 des Zollkodex die Behörden des Einfuhrstaats für die Be-

rechnung der Einfuhrabgaben verantwortlich. Ist der Transaktionswert in den Einfuhranmeldungen ordnungsgemäß angegeben und ist der anwendbare Zollsatz unter Berücksichtigung des Ursprungs der Waren bestimmbar, so sind diese Behörden in der Lage, den gesetzlich geschuldeten Betrag der Einfuhrabgaben zu berechnen und somit den Wert dieser Abgaben als getrennt und im für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis ausgewiesen zu betrachten.

Einfuhrabgaben sind nicht variabel, sondern sind durch den Zolltarif geregelt

(37) Außerdem werden, wie die Kommission geltend gemacht hat, im Unterschied zu den anderen in Art. 33 des Zollkodex aufgeführten Kosten wie Einkaufsprovisionen oder Montagekosten, deren Anfall und Betrag ausschließlich auf dem Willen der Vertragsparteien beruhen und die die Zollbehörden nur insoweit kennen können, als sie ausdrücklich aus den Einfuhranmeldungen und den beigelegten Schriftstücken hervorgehen, die Einfuhrabgaben zwingend durch den Zolltarif der Union geregelt. Somit ist die Gefahr, dass fiktive oder überhöhte Kosten angemeldet werden, um den Zollwert der eingeführten Waren in betrügerischer Weise zu verringern, in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens ausgeschlossen.

(38) Zudem könnte, wenn in einer solchen Situation der Abzug von höheren als ursprünglich vom Verkäufer veranschlagten Einfuhrabgaben, die bei einer Nachprüfung festgesetzt werden, zu einer Verringerung des Zollwerts der eingeführten Waren führt, dieser Wert jedoch nicht als willkürlich oder fiktiv betrachtet werden, sondern müsste vielmehr als Niederschlag des tatsächlichen wirtschaftlichen Wertes dieser Waren unter Berücksichtigung der konkreten Rechtsstellung der Vertragsparteien betrachtet werden.

(39) Selbst wenn mit der niederländischen Regierung unterstellt wird, dass der Verkäufer, dem bei Abschluss des Vertrags der richtige Betrag der Einfuhrabgaben bekannt sei, sich dafür entschieden hätte, eher den Preis der Waren zu erhöhen als seinen Gewinn zu verringern, hindert ein solcher Umstand nicht daran, dass in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens sich der Verkäufer verpflichtet hat, die Kosten der zollrechtlichen Abfertigung und die Folgen möglicher tatsächlicher oder rechtlicher Irrtümer, die ihm bei der Veranschlagung der Einfuhrkosten unterlaufen, vollständig zu tragen, ohne vom Käufer einen Preisaufschlag oder eine andere Ausgleichszahlung verlangen zu können.

Keine Zollschuld durch Anmeldung nicht vorhandener Ware zum Versandverfahren

Wird ein Versandverfahren nicht ordnungsgemäß beendet, entsteht die Zollschuld für die in das Verfahren übergeführten Waren. In dem aus Dänemark stammenden Fall war fraglich, ob das auch gilt, wenn ein Versandverfahren ohne tatsächlich vorhandene Ware eröffnet wird.

Art. 204 Abs. 1 Buchst. a der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festle-

4) C-79/89, Slg. 1991, I-1853.

5) C-379/00, Slg. 2002, I-11133, ZfZ 2003, 126.

6) C-468/03, Slg. 2005, I-8937, ZfZ 2005, 408.

gung 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 er auf einen Fall wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht anwendbar ist, in dem ein zugelassener Versender aufgrund eines Fehlers zwei externe Versandverfahren für ein und dieselbe Ware in Gang gesetzt hat, da das überzählige Versandverfahren, weil es eine nicht vorhandene Ware betrifft, nicht geeignet ist, zur Entstehung einer Zollschild nach dieser Bestimmung zu führen.

EuGH, Urteil v. 15. 7. 2010, Skatteministeriet gegen DSV Road A/S, C-234/09.

ZK⁷⁾ Art. 96, Art. 204 Abs. 1 Buchst. a; ZKDVO⁸⁾ Art. 859, Art. 860.

DSV, ein zugelassener Versender, versandte 2005 im externen Versandverfahren zwei Partien Waren nach Russland. Aufgrund eines Fehlers setzte sie über das NCTS für jede dieser beiden Partien zwei Versandverfahren in Gang. Für die erste Partie wurden beide Versandverfahren am selben Tag, dem 12. 8. 2005, eingeleitet, für die zweite Partie wurde das zweite Versandverfahren drei Tage nach dem ersten Verfahren in Gang gesetzt, und zwar am 10. 10. 2005. Für die Versendung dieser beiden Partien vorhandener Waren wurde jeweils das letzte vom NCTS generierte Versanddokument verwendet. Die Waren wurden der Bestimmungszollstelle gemäß den Vorschriften über das externe Versandverfahren gestellt, und diese beiden Versandverfahren wurden folglich ordnungsgemäß beendet. Die beiden überzähligen Versandverfahren, die DSV aufgrund eines Fehlers in Gang gesetzt hatte, konnten hingegen nicht ordnungsgemäß beendet werden, weil es keine Waren gab, die der Bestimmungszollstelle hätten gestellt werden können. Nachdem die dänischen Stellen DSV ohne Erfolg aufgefordert hatten, einen anderen Beweis für die Beendigung des Versands vorzulegen, stellten sie mit Bescheiden fest, dass DSV Zoll und Mehrwertsteuer für diesen Versandvorgang schulde.

Aus den Gründen:

Entstehung der Zollschild im Falle der Nichterfüllung von Verfahrenspflichten

(21) Nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex entsteht eine Einfuhrzollschild, wenn eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus 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.

(22) Nach Auffassung der dänischen Stellen ist im vorliegenden Fall eine Zollschild nach Art. 204 des Zollkodex entstanden.

(23) Zum einen liege die Voraussetzung, die das Entstehen einer Zollschild auslöse, also die Nichterfüllung einer mit dem externen Versandverfahren verbundenen Verpflichtung, vor, weil DSV die von diesem Versandverfahren erfassten Waren nicht der Bestimmungszollstelle gestellt und dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 96 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex verstoßen habe.

(24) Zum anderen sei die negative Voraussetzung gemäß Art. 859 der Durchführungsverordnung, wonach das

Entstehen einer Zollschild ausgeschlossen sei, wenn sich die Verfehlung auf die ordnungsgemäße Abwicklung des externen Versandverfahrens nicht wirklich ausgewirkt habe, im Ausgangsverfahren nicht erfüllt.

(25) Zwar ist vorab festzustellen, dass ein Fall wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende von den Vorschriften des Zollkodex erfasst wird, doch ist hinsichtlich der Auslegung dieser Bestimmungen durch die dänischen Zollbehörden darauf hinzuweisen, dass Art. 859 der Durchführungsverordnung in Verbindung mit deren Art. 860 eine abschließende Regelung von zehn Verfehlungen im Sinne des Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex ist, die „sich ... auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben“⁹⁾.

Im Streitfall liegt keine der abschließend aufgeführten Verfehlungen vor

(26) Die Umstände des Ausgangsverfahrens erfüllen unzweifelhaft nicht den Tatbestand einer der zehn in Art. 859 der Durchführungsverordnung genannten Verfehlungen. Nr. 2 Buchst. a dieses Artikels, der die Verfehlungen im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme eines Versandverfahrens regelt, sieht nämlich vor, dass die in das Versandverfahren übergeführten Waren der Bestimmungsstelle tatsächlich gestellt werden müssen. Diese Bestimmung enthält also eine Voraussetzung, die der Verpflichtung aus Art. 96 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex entspricht und die DSV nicht erfüllen konnte. Denn aus dem von DSV begangenen Fehler folgt zwangsläufig, dass in einem der beiden für ein und dieselbe Ware in Gang gesetzten Versandverfahren keine Ware vorhanden ist, die der Bestimmungsstelle gestellt werden könnte.

(27) Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex macht allerdings die Entstehung der Zollschild davon abhängig, dass eine Verfehlung in Bezug auf eine „einfuhrabgabepflichtige Ware“ begangen wird. Zu prüfen ist daher, ob im Rahmen dieser Bestimmung die Faktoren berücksichtigt werden können, die den besonderen Fall des Ausgangsverfahrens kennzeichnen, nämlich die Tatsache, dass für ein und dieselbe Ware zwei Versandverfahren in Gang gesetzt wurden.

(28) In diesem Zusammenhang ist zum einen zu unterstreichen, dass Art. 204 des Zollkodex bereits nach seinem Wortlaut auf den Fall abzielt, dass eine „Ware“ in ein Zollverfahren übergeführt und eine mit diesem Verfahren verbundene Verpflichtung nicht erfüllt worden ist.

(29) Im Ausgangsverfahren, in dem feststeht, dass aufgrund eines Fehlers zwei Versandverfahren für ein und dieselbe Ware in Gang gesetzt wurden, war in einem der beiden von DSV eingeleiteten Verfahren aber keine „Ware“ vorhanden, hinsichtlich deren die mit dem exter-

7) VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates v. 12. 10. 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABIEG 1992 Nr. L 302, 1) in der durch die VO (EG) Nr. 648/2005 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 13. 4. 2005 (ABIEU 2005 Nr. L 117, 13) geänderten Fassung (im Folgenden: Zollkodex).

8) VO (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission v. 2. 7. 1993 mit Durchführungsvorschriften zur Verordnung Nr. 2913/92 (ABIEG 1992 Nr. L 253, 1) in der durch die VO (EG) Nr. 2286/2003 der Kommission v. 18. 12. 2003 (ABIEU 2003 Nr. L 343, 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Durchführungsverordnung).

9) Vgl. EuGH, Urteil v. 11. 11. 1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, Slg. 1999, I-877, Randnr. 43, ZfZ 2000, 12.

nen Versandverfahren verbundenen Verpflichtungen hätten erfüllt werden können.

(30) Zum anderen ist festzustellen, dass Art. 204 des Zollkodex eine ordnungsgemäße Anwendung des Zollrechts gewährleisten soll. Nach den Art. 96 Abs. 1 und 204 Abs. 1 des Zollkodex ist nämlich der Hauptverpflichtete als Inhaber des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens Schuldner der sich aus der Nichteinhaltung der Bestimmungen dieser Regelung ergebenden Zollschild. Durch die dem Hauptverpflichteten damit auferlegte Haftung sollen im Interesse des Schutzes der finanziellen Interessen der Europäischen Union und ihrer Mitgliedstaaten die sorgfältige und einheitliche Anwendung der Bestimmungen dieser Regelung sowie der ordnungsgemäße Ablauf der Versandverfahren gewährleistet werden¹⁰⁾.

(31) Außerdem birgt das Vorhandensein von Nichtgemeinschaftswaren im Zollgebiet der Union die Gefahr, dass diese Waren letztlich unverzollt in den Wirtschaftskreislauf der Mitgliedstaaten gelangen¹¹⁾, eine Gefahr, zu deren Vermeidung Art. 204 des Zollkodex beiträgt, wie die Kommission ausführt.

(32) Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in dem feststeht, dass aufgrund eines Fehlers zweimal je zwei externe Versandverfahren für ein und dieselbe Ware eingeleitet wurden, sind diese beiden Art. 204 des Zollkodex zugrunde liegenden Ziele, die die Entstehung einer Zollschuld rechtfertigen, eindeutig nicht berührt.

(33) Was erstens das Ziel angeht, die Gefahr zu vermeiden, dass Nichtgemeinschaftswaren unverzollt in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangen, besteht im Fall eines externen Versandverfahrens, das für eine nicht vorhandene Ware in Gang gesetzt wird, kein Risiko, dass derartige Waren unverzollt in den Wirtschaftskreislauf gelangen und so zu unlauterem Wettbewerb und zur Gefahr finanzieller Verluste führen können.

(34) Zweitens kann das Ziel, die sorgfältige Anwendung der Vorschriften des Zollverfahrens zu gewährleisten, nicht erreicht werden, wenn ein externes Versandverfahren keine vorhandene Ware betrifft. Es ist nämlich nicht möglich, ein solches Verfahren ordnungsgemäß durchzuführen, wenn es auf eine nicht vorhandene Ware angewandt wird. Dies gilt umso mehr, als dem Hauptverpflichteten mit der Verpflichtung, die Waren der Bestimmungszollstelle zu stellen, entgegen dem Grundsatz *ultra posse nemo obligatur* eine Vorgabe gemacht würde, die er nicht erfüllen kann, wenn die Waren, die von dem aufgrund eines Fehlers in Gang gesetzten externen Versandverfahren erfasst werden, nicht vorhanden sind.

(35) Folgte man einer Auslegung wie der von der dänischen Regierung befürworteten, hätte die Anwendung von Art. 204 des Zollkodex allein zum Ergebnis, dass dem Hauptverpflichteten wegen des Fehlers, den er durch die Einleitung der externen Versandverfahren begangen hat, und nicht wegen der Nichterfüllung seiner mit diesem Verfahren verbundenen Verpflichtungen eine Sanktion auferlegt wird.

(36) Aus den vorstehenden Erwägungen folgt somit, dass der Fehler, der in der Einleitung zweier externer Versandverfahren für ein und dieselbe Ware besteht, seiner Art nach nicht geeignet ist, die mit Art. 204 des Zollko-

dex verfolgten Ziele zu beeinträchtigen und damit die Entstehung einer Zollschuld zu rechtfertigen. Es ist auch nicht erforderlich, einen solchen Fehler dadurch zu ahnden, dass dem Hauptverpflichteten eine Zollschuld auferlegt wird. Wie die Kommission ausgeführt hat, kann ein solcher Fehler zwar eine Rolle spielen, wenn es darum geht, ob dem Versender der Status des zugelassenen Versenders zu entziehen ist, er kann aber nicht zur Folge haben, dass dieser zum Zollschuldner wird.

(37) Folglich ist Art. 204 des Zollkodex auf Umstände wie die des Ausgangsverfahrens nicht anzuwenden.

Verjährung der Zollschulden nach nationalem Recht bei Vorliegen einer strafbaren Handlung

Nach italienischem Recht beginnt die Verjährungsfrist für die Mitteilung von infolge einer strafbaren Handlung entstandener Zollschulden mit dem Tag der Rechtskraft des im Strafverfahren ergangenen Beschlusses oder Urteils zu laufen. Ist diese Regelung mit dem Zollrecht der EU vereinbar?

Art. 221 Abs. 3 und 4 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. 2700/2000 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2000 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, wonach die Verjährungsfrist, wenn die Zölle infolge einer Straftat nicht entrichtet worden sind, von dem Tag an zu laufen beginnt, an dem der Beschluss oder das Urteil, der oder das im Strafverfahren ergeht, rechtskräftig geworden ist.

EuGH, Urteil v. 17. 6. 2010, Agra Srl, C-75/09.

ZK¹²⁾ Art. 221 Abs. 3 und 4.

Aus den Gründen:

(27) Eingangs ist daran zu erinnern, dass der Gerichtshof in einem nach Art. 234 EG eingeleiteten Verfahren nicht zur Entscheidung über die Vereinbarkeit der Vorschriften eines nationalen Gesetzes mit dem Unionsrecht befugt ist. Dagegen kann er dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts geben, die es diesem ermöglichen, über die Frage der Vereinbarkeit zu entscheiden¹³⁾.

(28) Das vorlegende Gericht fragt sich, wie sich aus seinem Beschluss ergibt, ob Bestimmungen mit dem Unionsrecht vereinbar seien, nach denen die Verjährungsfrist, wenn die Zölle infolge einer Straftat nicht entrichtet worden seien, von dem Tag an zu laufen beginne, an dem der Beschluss oder das Urteil, der oder das im Strafverfahren ergehe, rechtskräftig geworden sei.

(29) Somit ist davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht im Wesentlichen die Frage stellt, ob Art. 221

10) Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 3. 4. 2008, Militzer & Münch, C-230/06, Slg. 2008, I-1895, Randnr. 48, ZfZ 2008, 136.

11) Vgl. entsprechend EuGH, Urteil v. 2. 4. 2009, Elshani, C-459/07, Slg. 2009, I-2759, Randnr. 32, ZfZ 2009, 132.

12) VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates v. 12. 10. 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABIEG 1992 Nr. L 302, 1) in der durch die VO (EG) Nr. 2700/2000 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 16. 11. 2000 geänderten Fassung, ABIEG 2000 Nr. L 311, 17 (im Folgenden: Zollkodex).

13) EuGH v. 23. 9. 2004, Spedition Ulustrans, C-414/02, Slg. 2004, I-8633, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung, ZfZ 2004, 371.

Abs. 3 und 4 des Zollkodex einer nationalen Regelung wie der des Ausgangsverfahrens entgegensteht, wonach die Verjährungsfrist, wenn die Zölle infolge einer Straftat nicht entrichtet worden sind, von dem Tag an zu laufen beginnt, an dem der Beschluss oder das Urteil, der oder das im Strafverfahren ergeht, rechtskräftig geworden ist.

Die Verjährungsregelung nach EU-Recht

(30) Zunächst ist daran zu erinnern, dass Art. 221 Abs. 3 Satz 1 des Zollkodex nach ständiger Rechtsprechung eine Verjährungsregelung aufstellt, wonach die Mitteilung des Betrags der zu entrichtenden Eingangs- oder Ausfuhrabgaben nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen darf¹⁴⁾.

(31) Art. 221 Abs. 3 Satz 2 sieht vor, dass die Verjährungsfrist aufgrund der Einlegung eines Rechtsbehelfs gemäß Art. 243 des Zollkodex ausgesetzt wird, und zwar für die gesamte Dauer des Rechtsbehelfs.

Vorbehalt nationalrechtlicher Regelung der Verjährung im Fall strafbarer Handlung

(32) Als Ausnahme von der in Randnr. 30 des vorliegenden Urteils erwähnten Regel sieht Art. 221 Abs. 4 des Zollkodex vor, dass die Zollbehörden unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, die Mitteilung nach Ablauf dieser Frist vornehmen können, wenn sie aufgrund einer strafbaren Handlung den gesetzlich geschuldeten Abgabebetrag nicht genau ermitteln konnten¹⁵⁾.

(33) Hierzu ist erstens festzustellen, dass Art. 221 Abs. 4 des Zollkodex selbst weder eine Verjährungsfrist noch Gründe für eine Aussetzung oder Unterbrechung der geltenden Verjährungsfrist vorsieht. Insbesondere schreibt Art. 221 Abs. 4 im Unterschied zu Art. 221 Abs. 3 keine Aussetzung der Verjährung während der Dauer eines etwaigen Rechtsbehelfsverfahrens vor.

(34) Zweitens verweist Art. 221 Abs. 4 des Zollkodex, da er sich nur auf die „Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind“, bezieht, hinsichtlich der Regelung der Verjährung der Zollschuld, die aufgrund einer Handlung entstanden ist, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war, auf das nationale Recht.

(35) Soweit das Unionsrecht auf diesem Gebiet keine gemeinsamen Regeln vorsieht, hat daher jeder Mitgliedstaat die Verjährung von Zollschulden, die aufgrund einer strafbaren Handlung nicht festgestellt werden konnten, selbst zu regeln¹⁶⁾.

Unterbrechung der Zahlungsverjährung durch Schriftsatz des HZA im AdV-Verfahren

Wird ein Abgabenbescheid mit Rechtsmitteln angegriffen, bezieht sich dieser Angriff grundsätzlich auf das Ganze, auch wenn zwischen den Beteiligten an sich unstreitig ist, dass ein Teil der festgesetzten Abgaben tatsächlich geschuldet wird. Wenn die Behörde nun diesen Teilbetrag über lange Zeit nicht vollstreckt und – z. B. im AdV-Verfahren – erklärt, den Ausgang des Rechtsstreits abwarten zu wollen, kann dann teilweise Zahlungsverjährung eintreten oder unterbricht eine solche Mitteilung wegen des unstrittigen Teilbetrags?

Teilt das HZA im AdV-Verfahren mit, von der Vollstreckung des „angefochtenen Verwaltungsakts“ bis zum rechtskräftigen Abschluss des Hauptsacheverfahrens absehen zu wollen, unterbricht dies die Zahlungsverjährung im Allgemeinen auch insoweit, als ein Teilbetrag der festgesetzten Abgabe von vornherein außer Streit war.

BFH, Urteil vom 23. 2. 2010, VII R 9/08.

AO §§ 228, 231; VO (EWG) Nr. 404/93 Art. 1.

Aus den Gründen:

...

Keine Zahlungsverjährung hinsichtlich von Anfang an unstrittigen Teilbetrags

Das FG hat auch zu Recht erkannt, dass die Einfuhrabgabenschuld der Klägerin nicht teilweise, nämlich in Höhe des anfangs nicht streitigen Betrags von rund ... DM, der sich bei Anwendung des Kontingentszollsatzes ergibt, infolge Zahlungsverjährung gemäß § 232 AO erloschen ist. Denn die insofern Ende 1995 in Lauf gesetzte Frist des § 228 AO ist durch das Schreiben des HZA vom April 1998 in dem Verfahren wegen AdV des angefochtenen Bescheids gemäß § 231 Abs. 1 AO unterbrochen worden, weil sich aus diesem Schreiben für die Klägerin erkennbar ergab und ihr gegenüber mit diesem Schreiben auch klargestellt werden sollte, dass das HZA die Vollstreckung seines Steuerbescheids vom September 1995, der den vorgenannten Betrag umfasst, nur aufschieben wollte, bis über die gegen jenen Bescheid anhängige Klage rechtskräftig entschieden ist.

Unterbrechungstatbestände der AO und ihre Bedeutung

Verjährungsunterbrechende Wirkung misst § 231 Abs. 1 Satz 1 AO u. a. bestimmten Willenserklärungen der Finanzbehörde bei, aus denen sich deren Absicht klar ergibt, die Steuerforderung durchzusetzen. Dazu gehört die schriftliche Geltendmachung des Anspruchs, aber auch die Gewährung von Vollstreckungsaufschub, wofür eine einseitige Erklärung des HZA genügen kann, von Maßnahmen zur Durchsetzung seines Anspruchs einstweilen absehen zu wollen (Beschluss des erkennenden Senats vom 10. November 2003 VII B 342/02, BFH/NV 2004, 315).

Nach der Rechtsprechung des Senats unterbricht eine Maßnahme allerdings nur dann die Zahlungsverjährung, wenn sie „nach außen wirkt“; denn bei rein innerdienstlichen Maßnahmen der Behörde ist für den Betroffenen nicht mit der erforderlichen Klarheit feststellbar, ob der Zahlungsanspruch durch Verjährung erloschen ist oder ob er wegen Unterbrechung der Verjährung weiterhin zur Leistung verpflichtet ist (vgl. statt aller Urteil vom 28. November 2006 VII R 3/06, BFHE 216, 4, BStBl II 2009, 575). An einer solchen Außenwirkung fehlt es indes bei einem Schriftsatz, der gerade auch den Zahlungspflichtigen darüber unterrichten soll, ob die Behörde an ihrer Forderung festhalten will und wie sie das

14) Vgl. in diesem Sinne EuGH v. 23. 2. 2006, Molenbergnatie, C-201/04, Slg. 2006, I-2049, Randnr. 39, ZfZ 2006, 161, sowie v. 16. 7. 2009, Snauwaert u. a., C-124/08 und C-125/08, Slg. 2009, I-0000, Randnr. 28, ZfZ 2009, 264.

15) EuGH, Urteil Snauwaert u. a., Randnr. 29.

16) Vgl. entsprechend EuGH v. 16. 10. 2003, Hannl-Hofstetter, C-91/02, Slg. 2003, I-12077, Randnrn. 18 bis 20, ZfZ 2004, 124, und Molenbergnatie, Randnr. 53.

weitere diesbezügliche Verwaltungsverfahren führen will, nicht etwa deshalb, weil diese Mitteilung dem Zahlungspflichtigen nicht unmittelbar, sondern durch Vermittlung des Gerichts übersandt wird und an dieses adressiert ist. Denn ein solcher Schriftsatz in einem gerichtlichen Verfahren richtet sich – auch – an den Gegner und pflegt ihm, nicht anders, als wenn er ihm direkt übersandt würde, zur Kenntnis zu gelangen.

Auslegung der vom HZA abgegebenen Erklärung, Entscheidung über die Anfechtungsklage abzuwarten

Der diesbezügliche Schriftsatz des HZA musste von der Klägerin auch dahin verstanden werden, dass das HZA die Vollstreckung des gesamten, durch den dort bezeichneten Bescheid festgesetzten Abgabebetrags einstweilen unterlassen, aber nicht endgültig aufgeben wolle. Dass mit dem „angefochtenen Bescheid“ der Steuerbescheid nur insoweit gemeint sei, wie die Klägerin gegen diesen damals rechtliche Einwendungen erhoben hatte, legt schon das Sprachverständnis nicht nahe. Denn die Klägerin hatte mit ihrer Klageschrift den Bescheid vom September 1995 – uneingeschränkt – angefochten. Ihr ist im Übrigen offenbar die Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 17. Juli 1967 GrS 1/66 (BFHE 91, 393, BStBl II 1968, 344) nicht geläufig, dass Streitgegenstand im steuergerichtlichen Verfahren nicht einzelne Besteuerungsmerkmale (hier also der Zollsatz), sondern die Rechtmäßigkeit des die Steuer festsetzenden Steuerbescheids insgesamt ist, weshalb dieser grundsätzlich ungeachtet des rechtlichen Vorbringens der Klägerin vom Gericht in vollem Umfang zu überprüfen ist, was im Allgemeinen dafür sprechen wird, von einer teilweisen Vollziehung desselben vor Bestandskraft abzusehen.

Vor allem aber musste sich der Klägerin aufdrängen, dass das HZA keinen Anlass hat, nicht auf der Begleichung eines (damals angeblich sogar unstrittigen) Teilbetrags der Abgabenschuld zu bestehen, und die Klägerin konnte auch schwerlich ernstlich vermuten, dass das HZA diesen Teilbetrag „vergessen“ habe, wie sie jetzt offenbar Glauben machen will.

Das FG hat schließlich auch richtig geurteilt, dass die Gewährung von Vollstreckungsaufschub auch dann die Zahlungsverjährung unterbricht, wenn sie nicht ausdrücklich erfolgt, sondern sich nur aus den Erklärungen der Behörde deren Absicht hinreichend klar ergibt, auf der Begleichung der Abgabenschuld letztlich zu bestehen. Dies aber ergibt sich, wie ausgeführt, aus dem vorgenannten Schriftsatz des HZA im Aussetzungsverfahren.

Zoll-Nacherhebung wegen unrichtiger Präferenznachweise; verlängerte Verjährungsfrist bei Steuerhinterziehung

Wegen (laut nachträglicher Prüfung) unzutreffender Präferenznachweise für eingeführte Garnelen erhob das HZA Einfuhrabgaben nach Ablauf der regelmäßigen Verjährungsfrist nach. Gegen das klageabweisende und das Vorliegen einer Steuerhinterziehung bejahende FG-Urteil wurde Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, die sich im Wesentlichen auf Verfahrensmängel stützte.

1. Ist im Zusammenhang mit der Vorlage eines unzutreffenden Präferenznachweises von einer Steuerhinterzie-

hung auszugehen, so gilt für die Nacherhebung der Eingangsabgaben eine verlängerte Verjährungsfrist.

2. Ein im Ausland ansässiger Zeuge ist zu einem Auslandssachverhalt nur dann zu vernehmen, wenn er in der mündlichen Verhandlung gestellt wird.

3. Ein etwaiger Fehler bei der Tatsachenwürdigung durch das FG begründet keinen Verfahrensmangel.

BFH, Beschluss v. 30. 3. 2010, VII B 182/09.

ZK Art. 220; FGO § 115 Abs. 2, § 116; AO § 90 Abs. 2.

Die Klägerin führte 1997 mehrere Sendungen Garnelen aus den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE) ein. Mit den Einfuhranmeldungen wurden jeweils Ursprungszeugnisse Form A vorgelegt, in deren Feld 8 „W1605“ (= ursprungsbegründende Bearbeitung) eingetragen war und die als Warenursprung die VAE auswiesen, weshalb die Warensendungen antragsgemäß zum Präferenzzollsatz abgefertigt wurden.

Nachdem ein Kommissionsbericht zu dem Ergebnis gekommen war, dass die Garnelen aus Indien und nicht aus den VAE stammten, erhob das HZA im Februar 2003 die dem Drittlandszollsatz entsprechenden Einfuhrabgaben nach, wobei das HZA aufgrund von Ermittlungen des Zollfahndungsamts davon ausging, dass der Klägerin die Unrichtigkeit der Ursprungszeugnisse seinerzeit bekannt war.

Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das FG ab. Es urteilte, aus im Ermittlungsverfahren sichergestellten Telefaxnachrichten des Geschäftsführers S der Firma L an die Zentrale der Firma R, die von dieser an die Klägerin weitergeleitet worden seien, ergebe sich, dass die von der Firma L gelieferten Garnelen nicht aus den VAE gestammt hätten. Das HZA habe deshalb die Differenz zwischen Präferenz- und Drittlandszollsatz nachzuerheben. Die dreijährige zollrechtliche Verjährungsfrist hindere die Abgabenerhebung nicht, weil es sich um hinterzogene Abgaben handele, für die eine zehnjährige Verjährungsfrist gelte. Jedenfalls der Geschäftsführer der Klägerin habe seinerzeit aufgrund der an ihn weitergeleiteten Telefaxnachrichten gewusst, dass die Garnelen nicht aus den VAE gestammt hätten, und ihm sei auch aufgrund früherer Hinweise bekannt gewesen, dass das Kochen, Schälen und Entdärmen keine ursprungsbegründende Bearbeitung sei. Die gegen das Urteil erhobene Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin war erfolglos.

Aus den Gründen:

Zulassungsgründe nicht eindeutig vorgetragen

1. Es ist nicht klar, welchen Zulassungsgrund die Beschwerde mit ihrem Vorbringen geltend machen will, die Klägerin habe nach dem objektiven Erklärungswert der Ursprungszeugnisse keine falschen Angaben über den Ursprung der Waren gemacht, vielmehr unterscheide das Formular des Ursprungszeugnisses nicht danach, ob es sich um eine Ware handele, bei der die Bearbeitung ursprungsbegründend sei, oder um eine Ware, bei der die Ursprungseigenschaft davon abhängig sei, dass auch die bearbeiteten Vormaterialien vollständig im Herkunftsland gewonnen worden seien. Diesen Ausführungen lässt sich auch nicht sinngemäß entnehmen, dass – und ggf. weshalb – die Beschwerde die Revision zur Klärung einer Rechtsfrage, zur Fortbildung des Rechts oder

zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung für erforderlich hält. Entscheidend für die Frage, ob Einfuhrabgaben nach zu erheben sind, ist allein, dass bei den streitigen Einfuhren Ursprungszeugnisse vorgelegt wurden, welche die VAE als Ursprungsland der Ware auswiesen, dass diese Ursprungsnachweise unzutreffend waren, weil – wie das FG festgestellt hat – die Garnelen weder aus den VAE stammten noch dort in ursprungsbe gründender Weise bearbeitet worden waren, und dass die Waren deshalb zu Unrecht zum Präferenzzollsatz abgefertigt wurden. Weshalb das FG, soweit es das Vorliegen dieser Nacherhebungsvoraussetzungen bejaht hat, „durch fehlerhafte Urteilsfindung“ den Anspruch der Klägerin auf rechtliches Gehör verletzt hat, wie die Beschwerde meint, erschließt sich nicht und wird auch seitens der Beschwerde nicht weiter begründet.

Begründungsmangel liegt nicht vor

2. Auch soweit die Beschwerde meint, im FG-Urteil fehle eine tragfähige Begründung zum subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung, lassen ihre Ausführungen nichts erkennen, was die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 FGO rechtfertigen könnte.

Die insoweit gerügten Verfahrensmängel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) liegen – wollte man sie überhaupt als schlüssig dargelegt ansehen – nicht vor.

a) Der seitens der Beschwerde angeführte strafrechtliche Grundsatz „in dubio pro reo“, dem im Steuerverfahren der Grundsatz entspricht, dass die objektive Feststellungslast für die Tatsachen, die den Steueranspruch begründen, bei der Finanzbehörde liegt, besagt lediglich, dass bei Zweifeln am Vorliegen der steuerbegründenden Tatsachen zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist. Zweifel daran, dass dem Geschäftsführer der Klägerin die Unrichtigkeit der Ursprungszeugnisse bekannt war, hatte das FG indes nicht. Ein Verfahrensmangel lässt sich hieraus im Übrigen entgegen der Ansicht der Beschwerde bereits deshalb nicht herleiten, weil die Grundsätze der Beweiswürdigung dem materiellen Recht zuzuordnen sind.

b) Dass das FG, ohne S zur Herkunft der Waren als Zeugen zu vernehmen, aus den an den Geschäftsführer der Klägerin weitergeleiteten Telefaxnachrichten des S geschlossen hat, jener habe gewusst, dass die Waren aus Indien stammten, ist kein Verfahrensfehler, weil das FG nicht verpflichtet ist, einen im Ausland ansässigen, jedoch zur mündlichen Verhandlung nicht gestellten Zeugen zu einem sog. Auslandssachverhalt zu vernehmen (§ 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i. V. m. § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung).

c) Ein Verfahrensmangel ergibt sich auch nicht aus dem Vorbringen der Beschwerde, das FG habe insoweit gegen allgemeine Denkgesetze verstoßen, als es seine Überzeugung auf der Grundlage von Telefaxnachrichten gebildet habe, die aus einer erst nach den (meisten) Einfuhrzeitpunkten liegenden Zeit stammten. Abgesehen davon, dass das FG die seitens der Beschwerde angeführten Telefaxnachrichten nur beispielhaft aufführt und sich im Übrigen auf eine „Vielzahl von Telefaxnachrichten“ bezieht, u. a. auch auf eine aus dem November 1996 – also zeitlich vor den streitigen Einfuhren, gehören die Tatsachenwürdigung sowie die aus den einzelnen festgestellten Tatsachen vom FG gezogenen tatsächlichen Schlussfolgerungen zur materiellen Rechtsanwendung, weshalb etwaige diesbezügliche Mängel keine

Verfahrensmängel i. S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO darstellen. Deshalb kann die Revision nach dieser Vorschrift nicht wegen eines Verstoßes des FG gegen die Denkgesetze bei der Feststellung und Würdigung des Sachverhalts zugelassen werden, auch wenn ein solcher Verstoß einer zugelassenen Revision unter Umständen zum Erfolg verhelfen könnte. (...)

Marktordnungsrecht

Nachträglicher Hinzuerwerb einer Milchquote durch den Verkäufer eines Milchwirtschaftsbetriebs

Die Milchquote beziffert das Recht des Milcherzeugers, im Milchwirtschaftsjahr Milch abgabefrei an einen Abnehmer zu liefern. Im Fall der Veräußerung eines Erzeugerbetriebs im Laufe eines Milchwirtschaftsjahrs geht der im Milchwirtschaftsjahr noch nicht ausgenutzte Teil der Milchquote vom Verkäufer auf den Erwerber des Betriebs über. Wie sind die Fälle zu beurteilen, in denen der Verkäufer seine Milchquote bereits ausgenutzt, aber vor Betriebsübergabe eine ungenutzte Milchquote hinzuerworben hat bzw. nach Betriebsübergabe im Milchwirtschaftsjahr eine ungenutzte Milchquote hinzuerworben hat, um seiner Verpflichtung gegenüber dem Erwerber des Betriebs zu genügen?

1. Die Milchquote ist jahresbezogen; Hinzuerwerbe während eines Wirtschaftsjahrs sind bei der zum 31. März zu erstellenden Abrechnung zu berücksichtigen. Auf den Zeitpunkt der Milchlieferungen und die zu diesem Zeitpunkt verfügbare Milchquote kommt es nicht an. Das gilt auch beim Übergang eines Betriebs während des laufenden Wirtschaftsjahrs.

2. Der Übergang einer Milchquote auf den Verkäufer eines Milchwirtschaftsbetriebs bewirkt eine Erhöhung der dem Verkäufer im Milchwirtschaftsjahr zur Verfügung stehenden Milchquote, so dass bei einer Übergabe des Betriebs während des Milchwirtschaftsjahrs die auf den Käufer übergehende Quote entsprechend der mit dem Verkäufer getroffenen Vereinbarung von diesem ggf. auch dann in vollem Umfang beliefert werden kann, wenn sie vom Verkäufer bereits teilweise beliefert worden war. Das gilt auch dann, wenn der Verkäufer erst nach der Übergabe des Betriebs eine Quote hinzuerwirbt.

BFH, Urteil v. 23. 2. 2010, VII R 12/09.

VO (EG) Nr. 1788/2003¹⁷⁾ Art. 5 Buchst. k; MilchAbgV¹⁸⁾ § 17 Abs. 1, § 19; FGO § 118 Abs. 2, § 126.

Die Klägerin hat zum 1. 10. 2005 einen landwirtschaftlichen Betrieb erworben, mit dem sie Milchwirtschaft betreibt. Der vormalige Eigentümer dieses Betriebs verfügte über eine Milchquote (betriebliche Referenzmenge) von 617 690 kg. Auf diese Milchquote sind nach den vom FG seinem Urteil zugrunde gelegten Feststel-

17) VO (EG) Nr. 1788/2003 des Rates v. 29. 9. 2003 über die Erhebung einer Abgabe im Milchsektor (ABIEU 2003 Nr. L 270, 123).
18) Milchabgabenverordnung (MilchAbgV; hier anzuwenden i. d. F.d. zuletzt durch VO v. 9. 8. 2004, BGBl I 2004, 2140, geänderten VO v. 12. 1. 2000, BGBl I 2000, 27).

lungen des HZA bis zum Übergang des Betriebs 325 994 kg Milch an die Molkerei geliefert worden. Den betreffenden Feststellungen liegt offenbar zugrunde, dass das HZA der Ansicht ist, dass ein von dem vormaligen Eigentümer für den Zeitraum bis zum Eigentumsübergang auf die Klägerin abgeschlossener Pachtvertrag die Milcherzeugerstellung des Pächters nicht begründet hat, so dass die in diesem Zeitraum produzierten, vorgenannten Milchmengen dem Verkäufer zuzurechnen seien. Dieser soll jedoch, wie die Klägerin im erstinstanzlichen Verfahren vorgetragen hat, vor Ende des Milchwirtschaftsjahres eine Milchquote hinzuerworben haben, welche die von seinem Betrieb bis Ende September 2005 abgelieferten Milchmengen abdeckt.

Unter dem 31. 8. 2006 hat die Klägerin mit dem Verkäufer eine Vereinbarung getroffen, wonach ihr die von der Landesstelle übertragene Milchquote (617 690 kg) in dem Milchwirtschaftsjahr 2005/06 in vollem Umfang unbeliefert zur Verfügung steht. Aufgrund dieser Vereinbarung hat das HZA zunächst der Klägerin für das betreffende Milchwirtschaftsjahr eine Milchquote von 617 690 kg zugeteilt. Diesen Bescheid hat es jedoch am 1. 12. 2007, gestützt auf § 10 Abs. 1 MOG, zurückgenommen und die Milchquote auf nur noch (617 690 kg minus 325.994 kg =) 291 696 kg festgesetzt.

Aus den Gründen:

Die Frage, ob eine Milchquote überliefert ist, lässt sich erst am Ende eines Milchwirtschaftsjahres beurteilen

Wie der erkennende Senat bereits in seinem Beschluss in BFHE 225, 558¹⁹⁾ ausgeführt hat, beziffert die sog. Milchquote (Referenzmenge) den Umfang des Rechts eines Milcherzeugers, in seinem Betrieb erzeugte Milch an einen Abnehmer zu liefern, ohne dafür eine Milchabgabe zahlen zu müssen. Die Milchquote bezieht sich auf die Summe der Milchlieferungen in einem jeden Zwölfmonatszeitraum (Milchwirtschaftsjahr). Übertragungen, Überlassungen, Umwandlungen oder zeitweilige Neuzuweisungen von Milchquoten, welche während eines Zwölfmonatszeitraums erfolgt sind, sind nach Art. 5 Buchst. k VO Nr. 1788/2003 bei der erst nach Ablauf des Zwölfmonatszeitraums erfolgenden Prüfung zu berücksichtigen, ob der Erzeuger mehr Milch geliefert hat, als seinem Lieferrecht entspricht, und ob er deshalb abgabepflichtig geworden ist. Die zum 1. April des betreffenden Zwölfmonatszeitraums zugeteilte Milchquote ist also entsprechend zu korrigieren, woraus sich die in Art. 5 Buchst. k VO Nr. 1788/2003 als verfügbare Milchquote bezeichnete Menge ergibt. Mit Recht weist deshalb die Revision sinngemäß darauf hin, dass ein Erzeuger, um abgabefrei Milch liefern zu können, nicht etwa im Zeitpunkt der Lieferung im Besitz einer entsprechenden Milchquote sein muss; ob er abgabepflichtig wird, hängt vielmehr ausschließlich davon ab, ob er am Ende des Milchwirtschaftsjahres mehr Milch geliefert hat, als ihm seine Milchquote gestattete, deren Höhe sich ebenfalls erst am Ende des Milchwirtschaftsjahres endgültig bestimmen lässt. § 19 Abs. 2 MilchAbgV bestätigt dies, weil er dahin zu verstehen ist, dass er für den Fall, dass die Milchlieferungen eines Erzeugers voraussichtlich zu einer Abgabenschuld führen werden, gestatten will, von seinem Milchgeld gleichsam Vorauszahlungen auf diese (erst künftig entstehende und überhaupt definitiv

feststellbare) Abgabenschuld einzubehalten oder anderweit Sicherheit zu verlangen.

Der im Milchwirtschaftsjahr ausgenutzte Teil der Milchquote kann zwar nicht wieder aufleben

Im Streitfall hat die Klägerin im erstinstanzlichen Verfahren sinngemäß vorgetragen, der vormalige Inhaber des von ihr erworbenen Milchwirtschaftsbetriebs habe zwar zunächst nur über eine Milchquote verfügt, die abzüglich der von ihm selbst vor der Betriebsübergabe vorgenommenen Milchlieferungen – deren Zurechnung an den Verkäufer statt an den seinerzeitigen Pächter des von der Klägerin erworbenen Betriebs die Klägerin nicht widersprochen hat und welche auch das FG offenbar ohne weitere Prüfung als zutreffend unterstellt hat – nicht ausreichte, um der Klägerin abgabefreie Milchlieferungen in dem Umfang zu gestatten, in dem sie diese in der zweiten Hälfte des Milchwirtschaftsjahres tatsächlich vorgenommen hat. Denn liefert ein Erzeuger während eines Zwölfmonatszeitraums Milch an eine Molkerei und macht damit von seiner Milchquote Gebrauch, so kann die Milchquote bzw. der so ausgenutzte Teil der Milchquote in demselben Zwölfmonatszeitraum weder von ihm noch von irgendeinem anderen Erzeuger dafür in Anspruch genommen werden, Milch abgabefrei liefern zu dürfen, weil die Milchquote, wie dargelegt, das Recht zu einer einmaligen Milchlieferung in jedem Zwölfmonatszeitraum in der festgesetzten Höhe darstellt und dieses Recht verbraucht ist, wenn es genutzt worden ist. Die Übertragung einer einmal bereits ausgenutzten Milchquote kann, in welchem rechtlichen Zusammenhang sie auch immer vorgenommen wird, das Recht zur abgabefreien Milchlieferung in dem betreffenden Zwölfmonatszeitraum nicht wieder aufleben lassen.

Im Milchwirtschaftsjahr hinzuerworbene Milchquoten sind aber zu berücksichtigen

Die Klägerin hat jedoch – wenn auch beiläufig – im erstinstanzlichen Verfahren weiter ausgeführt, der Verkäufer habe vor dem Ende des Milchwirtschaftsjahres einen Betrieb mit einer nicht ausgeschöpften Milchquote hinzuerworben, wodurch sich seine Milchquote so erhöht habe, dass sie ausreichte, die von dem Verkäufer selbst (bzw. dem vermeintlichen Pächter) vorgenommenen Lieferungen trotz des Übergangs der bereits bei Betriebsübergang für den Verkäufer festgesetzten Quote auf die Klägerin abzudecken.

Diesem Vortrag ist das FG in tatsächlicher Hinsicht nicht weiter nachgegangen und es hat ihn in rechtlicher Hinsicht offenbar für nicht entscheidungserheblich gehalten. Der angebliche Übergang einer – zusätzlichen – Milchquote auf den Verkäufer ist indes für die Beurteilung der Abgabepflicht der Klägerin im Streitfall von entscheidender Bedeutung; denn er bewirkt infolge der Erhöhung der dem Verkäufer im Streitjahr insgesamt zur Verfügung stehenden Milchquote, dass die auf die Klägerin übergegangene Quote, welche nunmehr nur noch einen Teil der dem Verkäufer in dem Milchwirtschaftsjahr insgesamt zur Verfügung stehenden Quote darstellte, entsprechend der mit der Klägerin getroffenen Vereinbarung in vollem Umfang beliefert werden konnte, weil die von der Quote des Verkäufers vorrangig abzubuchenden eige-

19) BFH v. 31. 3. 2009, VII R 23, 24/08, ZfZ 2009, 240.

nen Milchlieferungen desselben – das tatsächliche Vorbringen der Klägerin als zutreffend unterstellt – durch die hinzuerworbene Quote abgedeckt waren und folglich die Nutzbarkeit der auf die Klägerin übergegangenen Quote nicht beeinträchtigten.

Das ist dem FG – ebenso wie offenbar dem HZA – möglicherweise deshalb nicht deutlich geworden, weil der Verkäufer allerdings nach dem eigenen Vortrag der Klägerin im Zeitpunkt der Übergabe seines Betriebs an die Klägerin diese zusätzliche Milchquote noch nicht besaß. Die einschlägigen Vorschriften des Gemeinschafts- und des nationalen Rechts können indes nicht dahin ausgelegt werden, dass derjenige, auf den während eines Milchwirtschaftsjahres ein Milcherzeugungsbetrieb und die für diesen maßgebliche Milchquote übergegangen sind, nur in dem Umfang ein Recht zur abgabefreien Milchlieferung erwirbt, in dem der abgebende Betrieb unter Berücksichtigung seiner Milchlieferungen in dem bereits verstrichenen Teil des Milchwirtschaftsjahres im Zeitpunkt des Übergangs eine (noch ungenutzte) Milchquote besessen hat, so dass – mag der vormalige Milcherzeuger sich weiterhin als Milcherzeuger betätigt haben oder z. B. eine Milchquote nachträglich nur erworben haben, um einer Verpflichtung zur Übertragung einer noch belieferbaren Milchquote nachkommen zu können – von dem vormaligen Milcherzeuger nach der Betriebsübergabe getätigte Rechtsgeschäfte, die den Übergang einer Milchquote auf denselben zur Folge haben, für das Milchlieferungsrecht des Erwerbers nicht von Bedeutung sein könnten.

Das gilt auch bei Veräußerung eines Betriebs

Die Milchquote ist, wie bemerkt, jahresbezogen. Erst am Ende des Milchwirtschaftsjahres lässt sich feststellen und ist festzustellen, wie groß sie ist. Denn Abgaben und Hinzuerwerbe während des Milchwirtschaftsjahres sind zu berücksichtigen (Art. 5 Buchst. k VO Nr. 1788/2003). Die Milchlieferungen während des Milchwirtschaftsjahres werden zusammengerechnet und nicht etwa einzelnen Monaten oder gar Zeitpunkten zugeordnet. Dass diese Grundsätze nicht gölten, wenn ein Betrieb während eines Milchwirtschaftsjahres von einem Milcherzeuger auf einen anderen übergeht, in diesem Falle also das Milchwirtschaftsjahr für die Abgabeberechnung gleichsam in zwei Teilzeiträume aufzuteilen ist, ist den einschlägigen Vorschriften nicht zu entnehmen. Mit Recht führt die Revision dagegen auch an, dass der Zweck der Milchabgabenregelung eine solche Aufteilung nicht verlange.

Der erkennende Senat ist durch § 118 Abs. 2 FGO nicht gehindert, das vorgenannte Vorbringen, dass der Verkäufer des Betriebs der Klägerin vor dem Ende des Milchwirtschaftsjahres eine Milchquote hinzuerworben habe, bei seiner rechtlichen Würdigung zu berücksichtigen. Es handelt sich nicht um neues tatsächliches Vorbringen, das im Revisionsverfahren unzulässig wäre, sondern um Sachvortrag, den die Klägerin bereits in erster Instanz vorgebracht hat, wenn ihn auch das FG nicht beachtet hat. Die Sache muss deshalb gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO an das FG zurückgehen, damit dieses der Richtigkeit des betreffenden Sachvortrags der Klägerin nachgeht. Es wird dabei berücksichtigen können, dass der von der Klägerin geltend gemachte Übergang einer Milchquote von 617.690 kg durch die

Bescheinigung der Landwirtschaftsbehörde vom 2. November 2005 nachgewiesen ist (§ 17 Abs. 1 MilchAbgV). Eine in entsprechender Anwendung eben genannter Vorschrift zu fordernde Bescheinigung über den Übergang der von dem Verkäufer nachträglich hinzuerworbenen Quote liegt allerdings bislang nicht vor. Dass sie von der Klägerin – offenbar aus Rechtsunkenntnis – nicht von sich aus im ersten Rechtsgang vorgelegt worden ist, rechtfertigt die Abweisung der Klage indes nicht.

Sollte der Klägerin allerdings im zweiten Rechtsgang eine formgerechte Bestätigung des Übergangs einer solchen zusätzlichen Milchquote nicht gelingen, wird ihre Klage nach Sachlage abzuweisen sein. Denn mit Recht hat das FG erkannt, dass durch eine – zudem erst nachträglich geschlossene – Vereinbarung zwischen Verkäufer und Käufer, ungeachtet der von jenem bereits vorgenommenen Milchlieferungen solle dessen Milchquote in vollem Umfang auf den Käufer übergehen, für die nach Maßgabe öffentlichen Rechts zu beantwortende Frage ohne Bedeutung ist, ob und ggf. zu wessen Lasten eine Milchabgabe entsteht. Dies beantwortet sich, wie ausgeführt, danach, ob die Milchlieferungen des Verkäufers und die Milchlieferungen des Käufers in dem betreffenden Milchwirtschaftsjahr in der jeweiligen Summe die für jeden von diesen festgesetzte bzw. auf ihn – nach Maßgabe der Bescheinigung der Landwirtschaftsbehörde – übergegangene Milchquote unter Berücksichtigung aller Abgaben und Hinzuerwerbe während des Milchwirtschaftsjahres übersteigen. Die einschlägigen Rechtsvorschriften schließen zwar eine abweichende Zuweisung der Abgabenlast aufgrund einer Vereinbarung zwischen den als Abgabenschuldner in Betracht kommenden Milcherzeugern nicht ausdrücklich aus; es liegt jedoch auf der Hand, dass es nicht dem Sinn der Milchabgabenregelung und den mit ihr vom Verordnungsgeber verfolgten Zielen entspräche, es der Disposition der Milcherzeuger zu überlassen, wer von mehreren in Betracht kommenden Milcherzeugern Abgabenschuldner werden möchte. Die zwischen der Klägerin und dem Verkäufer nachträglich geschlossene Vereinbarung nimmt indes unter den oben erörterten (bislang nicht festgestellten) Voraussetzungen in Wahrheit keine solche abweichende Zuordnung der Abgabenlast vor, sondern stellt sinngemäß lediglich der tatsächlichen Rechtslage entsprechend klar, dass der Klägerin das ihr übertragene Lieferrecht im Streitjahr unbeschadet der Milchlieferungen des Verkäufers ungeschmälert zur Verfügung stehen solle. (...)

Keine Ausfuhrerstattung bei Eintritt der auflösenden Bedingung einer Sofortlizenz

Die Ausfuhr von Erzeugnissen des Sektors Schweinefleisch, für die Ausfuhrerstattung gewährt werden soll, wurde von der Vorlage einer Ausfuhrlizenz mit Vorausfestsetzung der Erstattung abhängig gemacht, über deren Erteilung die Kommission erst am Mittwoch der Woche nach Beantragung der Lizenz entschied. Auf Antrag konnte die Lizenz aber sofort erteilt werden (Sofortlizenz). In diesem Fall wurde die Gewährung der Ausfuhrerstattung davon abhängig gemacht, dass die Kommission nicht innerhalb des genannten Zeitraums besondere Maßnahmen traf, die die Gewährung der Ausfuhrerstattung ausschlossen. Kann der Ausführer, der die Erzeugnisse

unter Verwendung einer solchen Sofortlizenz ausgeführt hat, bevor die entsprechenden Maßnahmen ergingen, mit Erfolg die Gewährung der Ausfuhrerstattung verlangen, obwohl die betreffenden Maßnahmen der Kommission später die Gewährung der Ausfuhrerstattung für die ausgeführten Erzeugnisse ausschlossen?

1. Die VO (EG) Nr. 1370/95 mit Durchführungsvorschriften für die Ausfuhrlicenzen im Sektor Schweinefleisch ist auch insoweit wirksam, als sie Sofortlicenzen ausnahmslos unter den Vorbehalt späterer sog. besonderer Maßnahmen der Kommission stellt. Das Diskriminierungsverbot wird nicht dadurch verletzt, dass für Kleinmengen in anderen Marktordnungen abweichende Regeln gelten.

2. Solche besonderen Maßnahmen können bis zu der (jeweils für Mittwoch vorgesehenen) Entscheidung über den Lizenzantrag ergehen.

3. Es verstößt nicht gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, dass die Kommission in der VO (EG) Nr. 1526/1999 zur Bestimmung des Umfangs, in dem den Ausfuhrlicenzanträgen für Erzeugnisse des Sektors Schweinefleisch stattgegeben wird, die Erteilung von Licenzen ausgesetzt hat, statt von der Möglichkeit einer anteiligen Kürzung der beantragten Mengen Gebrauch zu machen.

4. Eine Sofortlizenz kann nach Maßgabe des Art. 4 Abs. 3 VO Nr. 1370/95 auch dann zurückgefordert und geändert werden, wenn von ihr in dem Zeitpunkt, in dem die Kommission besondere Maßnahmen gemäß Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1370/95 ergreift, durch die Ausfuhr der betreffenden Waren bereits Gebrauch gemacht worden ist.

5. Es gibt keinen Rechtssatz, dass der Eintritt einer auflösenden Bedingung nur für die Zukunft Rechtsfolgen zeitigen kann, so dass zuvor bereits erworbene Rechte trotz des Bedingungseintritts nicht mehr wegfallen könnten.

BFH, Urteil v. 23. 2. 2010, VII R 11/09.

VO (EG) Nr. 1370/95 Art. 3, 4; VO (EG) Nr. 1526/1999; VO (EG) Nr. 800/1999 Art. 4; VO (EG) 2759/75 Art. 13 Abs. 11.

Aus den Gründen:

Sofortlizenz war unter Vorbehalt erteilt worden

1. Die der Klägerin gemäß Art. 4 Abs. 1 VO Nr. 1370/95²⁰⁾ erteilte sog. Sofortlizenz stand ausdrücklich unter dem Vorbehalt, dass die Kommission nicht gemäß Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1370/95 sog. besondere Maßnahmen ergreifen werde, wie es dann jedoch tatsächlich geschehen ist. Dass in dem – hier eingetretenen – Fall, dass besondere Maßnahmen ergriffen werden, eine Sofortlizenz nicht gemäß Art. 4 Abs. 2 VO Nr. 1370/95 für gültig zu erklären, sondern gemäß Art. 4 Abs. 3 VO Nr. 1370/95 zurückzufordern und zu ändern ist, ergibt sich klar und eindeutig aus den eben genannten Vorschriften. Dass nämlich Sofortlicenzen nicht generell – unabhängig davon, wann von ihnen Gebrauch gemacht wird – vor den genannten besonderen Maßnahmen sicher sind und, sobald erteilt, nicht mehr geändert werden dürfen, liegt ohnehin auf der Hand und bedarf im Grunde keiner näheren Ausführung; es

nähme nämlich, wie die Revision überzeugend vorträgt, bei Sofortlicenzen der Kommission die Bedenkzeit, die sie benötigt, um über die Erforderlichkeit besonderer Maßnahmen zu entscheiden, was ihr der in Art. 4 Abs. 1 VO Nr. 1370/95 vorgeschriebene Vorbehalt bei solchen Licenzen jedoch gerade ermöglichen soll.

Von der Anwendung des Art. 4 Abs. 3 VO Nr. 1370/95 nur solche Sofortlicenzen auszunehmen, von denen bereits – durch die Ausfuhr der betreffenden Waren – Gebrauch gemacht worden ist, wenn die Kommission besondere Maßnahmen ergreift – worauf die Argumentation des FG hinausläuft –, bietet der Wortlaut der Vorschriften keinerlei Anhaltspunkt. Es lässt sich insbesondere auch nicht daraus folgern, dass die VO Nr. 1526/1999²¹⁾ nur von Ausfuhrlicenzanträgen spricht, auf welche Licenzen noch erteilt werden müssten, bzw. von „unerledigten“ Lizenzanträgen; denn dass die Anordnung, solche Anträge abzulehnen, die Folge hat, dass bereits erteilte Sofortlicenzen zurückzufordern und zu ändern sind, ergibt sich aus Art. 4 VO Nr. 1370/95 und ist zumindest wegen der aufgrund dieser Vorschrift erforderlichen entsprechenden Anwendung der VO Nr. 1526/1999 geboten, welche ersichtlich die Behandlung bereits erteilter Sofortlicenzen nicht besonders regelt. Es ist auch nicht erkennbar, was den Verordnungsgeber hätte veranlassen können und was unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgrundsatzes überhaupt zulassen würde, die Inhaber frühzeitig ausgenutzter Sofortlicenzen entgegen dem Bestreben, der Kommission eine Kontrolle über den Umfang der Lizenzerteilung zu ermöglichen, in dem von der Klägerin für richtig gehaltenen Umfang besserzustellen als alle anderen Exporteure. Ob es zutrifft, dass sonst die Sofortlizenz für den Handel keinen Gewinn bringt – wie die Klägerin offenbar meint –, kann dahinstehen; es könnte allemal nicht rechtfertigen, mit der Erteilung einer Sofortlizenz Rechtsvorteile zu verbinden, die nach dem deutlich erkennbaren Willen des Gemeinschaftsrechts mit ihr nicht verbunden sein sollen.

Auch Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 2 Buchst. b VO Nr. 1370/95, wo von dem Fall die Rede ist, dass „die Lizenzanträge abgelehnt wurden“, stellt die Richtigkeit dieses Normverständnisses nicht in Frage. Vielmehr bezieht sich diese Wendung ersichtlich nicht auf die (in den Fällen des Art. 4 Abs. 3 VO Nr. 1370/95 notwendigerweise bereits erteilte) Sofortlizenz des betreffenden Beteiligten, sondern auf die Entscheidung der Kommission, noch nicht beschiedene („normale“) Anträge abzulehnen (Art. 3 Abs. 4 Satz 1 Anstrich 2 VO Nr. 1370/95), welche die Folge hat, dass bereits erteilte (Sofort-)Licenzen zurückgefordert werden (Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 1 VO Nr. 1370/95).

Für die abweichende Auffassung des FG lässt sich nach alledem allenfalls die – vom FG tatsächlich aufgrund des „allgemeinen verwaltungsverfahrenrechtlichen bzw.

20) Verordnung (EG) Nr. 1370/95 der Kommission vom 16. 6. 1995 mit Durchführungsvorschriften für die Ausfuhrlicenzen im Sektor Schweinefleisch (ABIEG 1995 Nr. L 133, 9) i. d. F. der VO (EG) Nr. 1719/98 (ABIEG 1998 Nr. L 215, 58) im Folgenden: VO Nr. 1370/95).

21) Verordnung (EG) Nr. 1526/1999 vom 13. 7. 1999 zur Bestimmung des Umfangs, in dem den Ausfuhrlicenzanträgen für Erzeugnisse des Sektors Schweinefleisch stattgegeben wird (ABIEG 1999 Nr. L 178, 6; im Folgenden: VO Nr. 1526/1999).

abgabenrechtlichen Verständnisses“ angestellte – Überlegung anführen, eine einem Bescheid beigelegte auflösende Bedingung wie der Vorbehalt, welcher der Klägerin erteilten Lizenz beigelegt war, könne nicht rückwirkend Rechtspositionen beseitigen, sondern nur – von dem Zeitpunkt aus gesehen, in dem die Bedingung eintritt – in die Zukunft wirken. Diese Auffassung ist indes unzutreffend und vom FG auch nicht mit irgendwelchen nachvollziehbaren Erwägungen begründet worden. Das von ihm allein in Anspruch genommene allgemeine Verständnis ist dem erkennenden Senat nicht geläufig und konnte in Rechtsprechung und Schrifttum auch nicht nachgewiesen werden. Dass eine Bedingung eine auflösende ist, besagt nämlich nur, dass der Bescheid, dem sie beigelegt ist, solange Rechtswirkung hat, bis die Bedingung eintritt. Ob dann der Bescheid als von Anfang an unwirksam zu behandeln ist oder nur seine Wirkung für die weitere Zukunft einbüßt, hängt von der inhaltlichen Fassung der betreffenden Bedingung, nicht von ihrer Qualifikation als auflösende Bedingung ab. Es gibt auch keinen allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz, der es verböte, eine Begünstigung unter eine Bedingung zu stellen, die, wenn sie eintritt, dem Begünstigten rückwirkend die Begünstigung nimmt, oder der dies zumindest dann verböte, wenn der Begünstigte im Hinblick auf die ihm bedingt gewährte Begünstigung bereits irreversible Vermögensdispositionen getroffen hat. Auf den Grundsatz der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes könnte er sich jedenfalls nicht berufen; mag er doch im Hinblick auf die ihm (bedingt) gewährte Begünstigung irreversible Dispositionen erst treffen, wenn er sich sicher ist, dass die Bedingung nicht eintreten wird.

Einschlägige Verordnungen nicht unwirksam

2. Die hier einschlägigen Regelungen der VO Nr. 1370/95 und die VO Nr. 1526/1999 sind entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht unwirksam.

a) Jene stellt für die Lizenzerteilung mit dem Institut der Sofortlizenz ein Instrument zur Verfügung, das unter Umständen mit einem – wie die Klägerin meint, für den Ausführer unerträglichen – Risiko verbunden ist, welches der Lizenzantragsteller jedoch von Anfang an kennt und welches ihn, wie erwähnt, veranlassen mag, von einer Ausfuhr aufgrund einer Sofortlizenz jedenfalls solange abzusehen, bis er sich aufgrund des Zeitablaufs oder irgendwelcher Informationen, über die er verfügt, sicher glauben kann, dass die Lizenz nicht zurückgefordert wird. Dieses Risiko dem Ausführer bei kleinen Ausfuhrmengen zu ersparen, wie es in der Rindfleischmarktordnung und später auch in der Schweinefleischmarktordnung geschehen ist, war die Gemeinschaft nicht durch den Gleichbehandlungsgrundsatz verpflichtet, der sie nicht zur Gewährung von Ausfuhrerstattungen nach überall gleichen Regeln verpflichtet, sondern ihr einen weiten Gestaltungsspielraum insbesondere bei der Formulierung solcher Bedingungen lässt, die der Ausführer von vornherein kennt und auf die er sich nicht einlassen muss, um überhaupt sein Ausfuhrgeschäft wirtschaftlich verwirklichen zu können.

Dass die erst später eingeführte Regelung, dass Sofortlizenzen für bis zu 25 Tonnen Schweinefleisch bedingungslos erteilt werden können, nicht – wie die Klägerin meint – schon im Streitfall im Wege der

Lückenfüllung angewandt werden kann, bedarf angesichts des gerade wegen der abweichenden Regelung in der Rindfleischmarktordnung offensichtlichen Fehlens einer vom Ordnungsgeber unbeabsichtigten Regelungslücke keiner weiteren Ausführung; dass eine entsprechende Regelung für die Schweinefleischexporte zu treffen schlicht vergessen worden wäre, fehlt es an einem ausreichenden Anhaltspunkt.

b) Die VO Nr. 1526/1999 hat die Erteilung von Lizenzen für den hier betroffenen Zeitraum wirksam abgelehnt und damit die Rückforderung bereits erteilter Lizenzen wirksam angeordnet. Der von der Klägerin gerügte Begründungsmangel – versehentliche Berufung auf die Geflügelfleisch- statt auf die Schweinefleischmarktordnung – ist schon nach dem Verordnungstitel offensichtlich und von einem verständigen Marktteilnehmer leicht durch Interpolation zu korrigieren; er beeinträchtigt daher die Wirksamkeit der Verordnung nicht. Die VO Nr. 1526/1999 entbehrt auch nicht einer ausreichenden Begründung; die Erwägungen, welche die Kommission zur Ablehnung der dort näher bezeichneten Lizenzanträge veranlasst haben, sind genau bezeichnet, wofür ohne Bedeutung ist, ob sie – wie die Klägerin meint und worauf sogleich zurückzukommen ist – möglicherweise nicht tragen und einen Missbrauch des in der VO Nr. 1370/95 vorgesehenen Instruments der besonderen Maßnahmen erkennen lassen.

Dass die Verordnung nicht rechtzeitig ergangen wäre, ist ebenfalls unzutreffend. Eine Sofortlizenz kann aufgrund besonderer Maßnahmen der Kommission zurückgefordert werden, welche zwar nicht vor Beginn des Mittwochs einer Woche, sondern erst am Mittwoch selbst, jedoch vor Erteilung der betreffenden Ausfuhrlizenzen im Amtsblatt veröffentlicht werden, von welcher Erteilung im ersten Halbsatz des Art. 3 Abs. 3 VO Nr. 1370/95 die Rede ist. Nicht auf den Zeitpunkt der Erteilung, sondern auf den Beginn des Mittwochs abzustellen, legt nämlich weder der Wortlaut der Vorschrift nahe, noch kann es nach deren Sinn und Zweck ernstlich in Betracht kommen. Dass es der Verordnung darauf ankam, dem Ausführer bereits in der Nacht vor dem Mittwoch Rechtssicherheit über die Chancen auf Erteilung der Lizenz zu geben, kann schwerlich angenommen werden.

Dementsprechend sind Sofortlizenzen zurückzufordern und zu ändern, wenn besondere Maßnahmen getroffen worden sind, bevor die Lizenzen (am Mittwoch) für gültig erklärt worden sind.

c) Die VO Nr. 1526/1999 hält sich auch im Rahmen der Regelungsbefugnisse, welche der Kommission aufgrund des Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1370/95 und der VO Nr. 2759/75, die in diesem Zusammenhang in der Fassung der Änderungs-Verordnung (EG) Nr. 3290/94²²⁾ anzuwenden ist, zustehen. Sie verletzt keine übergeordneten Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts, insbesondere nicht den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.

Vorgenannte „Ermächtigungsgrundlage“ der VO Nr. 1370/95 mag – wie die Klägerin meint – in erster Linie um der Einhaltung mengenmäßiger Beschränkungen willen erteilt worden sein, wie sie sich aus interna-

22) ABIEG 1994 Nr. L 349, 105.

tionalen Übereinkommen ergeben. Sie nennt aber ausdrücklich auch das Ziel der Ausgabenbeschränkung als Anlass für besondere Maßnahmen der Kommission. Dass sich eine künftige Mengenüberschreitung ebenso wie das Volumen künftiger Ausgaben für Ausfuhrerstattungen nur – wie die Klägerin formuliert – „vermuten“ lassen, liegt in der Natur der Sache. Es kann angesichts des der Kommission bei wirtschaftslenkenden Maßnahmen der hier streitigen Art zustehenden besonders weiten Prognosespielraums nicht beanstandet werden, wenn die Kommission Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1370/95 anwendet, ohne eine Mengen- oder Ausgabenüberschreitung durch nachprüfbare Tatsachen fundiert voraussagen zu können. Dass bei einer solchen Prognose die unmittelbar zuvor (Montag und Dienstag) gewonnenen Erkenntnisse berücksichtigt werden, ist sachgemäß und der Kommission durch die einschlägigen Vorschriften nicht verboten.

Es trifft auch entgegen der Darstellung der Klägerin nicht zu, dass die VO Nr. 2759/75 der Kommission nicht gestattet, bei der Ausgestaltung der Lizenzvorschriften neben der Notwendigkeit, international verpflichtende Mengenbeschränkungen zu beachten, welche Notwendigkeit durch Art. 13 Abs. 11 VO Nr. 2759/75 ausdrücklich hervorgehoben wird, das Interesse der Gemeinschaft an einer angemessenen Beschränkung ihrer Ausgaben für Ausfuhrerstattungen zu berücksichtigen. Art. 8 Abs. 1 Unterabs. 1 VO Nr. 2759/75 sieht vor, dass für Ausfuhren eine Lizenz gefordert werden kann, und überlässt es der Kommission in Art. 8 Abs. 2 VO Nr. 2759/75, die „Durchführungsbestimmungen“ zu erlassen. Dass es das Gemeinschaftsrecht in einem solchen Fall gestattet, dass bei Erlass einer diesbezüglichen (Durchführungs-)Verordnung die allgemeinen Interessen der Gemeinschaft berücksichtigt werden, kann nicht zweifelhaft sein.

Die Kommission war schließlich auch weder durch Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1370/95 noch durch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gehalten, das den einzelnen Ausführer am wenigsten belastende Mittel zu ergreifen und lediglich die Mengen, für welche Lizenzen gewährt wurden, durch einen einheitlichen Prozentsatz zu kürzen. Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1370/95 sieht zwischen den drei dort alternativ vorgesehenen besonderen Maßnahmen kein Rangverhältnis vor und der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gebietet auch nicht etwa, Marktteilnehmer zu belasten, um andere schonen zu können. Das gilt jedenfalls insoweit, als diese durch die betreffenden Maßnahmen der Gemeinschaft nicht schwer und unerträglich belastet werden, wovon bei einem Ausführer keine Rede sein kann, der im ungesicherten Vertrauen auf eine bedingt erteilte Sofortlizenz bei seinem Ausfuhrgeschäft den Erhalt von Ausfuhrerstattungen als sicher einkalkuliert.

Kein Rechtsschutzbedürfnis für eine Fortsetzungsfeststellungsklage nach übereinstimmend erklärter Erledigung der Hauptsache in Bezug auf einen Änderungsbescheid, der eine ausfuhrerstattungsrechtliche Maßnahme verlängert

Aufgrund festgestellter Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit Ausfuhrerstattungen, können für die Dauer eines bestimmten Zeitraums Ausfuhrerstattungszahlungen für noch laufende Geschäfte ausgesetzt werden, bis amtlich festgestellt worden ist, ob eine Unregelmäßigkeit vorgelegen hat oder nicht. Ei-

nen entsprechenden Bescheid des HZA hatte das FG aufgehoben. Während des diesbezüglichen Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens vor dem BFH erließ das HZA einen weiteren Bescheid, mit dem es den genannten Zeitraum verlängerte (Verlängerungsbescheid). Nachdem dieser Zeitraum abgelaufen war, wurde der Rechtsstreit vor dem BFH übereinstimmend für erledigt erklärt. Ist dennoch die Erhebung einer Fortsetzungsfeststellungsklage zulässig, die den Verlängerungsbescheid betrifft?

Die Verlängerung einer in einem angefochtenen Verwaltungsakt getroffenen Maßnahme nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. b VO Nr. 1469/95, mit der sämtliche Zahlungen von Ausfuhrerstattungen ausgesetzt werden, stellt sich als Änderung i. S. des § 68 FGO dar mit der Folge, dass der Verlängerungsbescheid Gegenstand des Verfahrens wird.

BFH, Urteil v. 23. 2. 2010, VII R 1/09.

FGO § 68; VO (EG) Nr. 1469/95 Art. 3 Abs. 1 Buchst. b; VO (EG) Nr. 745/96 Art. 3 Abs. 4.

Aus den Gründen:

Rechtsstreit durch Erklärung der Erledigung der Hauptsache im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde erledigt

1. Nachdem die Beteiligten im Verfahren über die Nichtzulassungsbeschwerde übereinstimmend die Erledigung der Hauptsache erklärt haben, ist der von der Klägerin angestrebte Rechtsstreit erledigt. Aufgrund der Prozessbeendigung ist es der Klägerin verwehrt, die Rechtmäßigkeit des von ihr beanstandeten Verwaltungshandels im Rahmen einer erneuten Klage klären zu lassen. Die isolierte Erhebung einer Fortsetzungsfeststellungsklage erweist sich danach als unzulässig. Vielmehr hätte die Klägerin den nunmehr begehrten Rechtsschutz durch Umstellung ihres ursprünglichen Klageantrags im Verfahren über die Nichtzulassungsbeschwerde erlangen können²³⁾.

Erledigung des Rechtsstreits erstreckt sich auch auf Verlängerungsbescheid

2. Entgegen der Auffassung der Klägerin erstreckt sich die Erledigung des Rechtsstreits auch auf den Verlängerungsbescheid v. 29. 11. 2004, der sich als Änderungsbescheid nach § 68 FGO darstellt.

Änderungsbescheid wird Gegenstand des Verfahrens

a) Wird ein angefochtener Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt, so wird der neue Verwaltungsakt nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens. Die Regelung dient zum einen dem Schutz des Klägers, der durch eine Änderung oder Ersetzung des angefochtenen Verwaltungsakts durch das FA nicht aus dem Klageverfahren herausgedrängt und gegen seinen Willen wieder in das Einspruchsverfahren zurückversetzt werden soll²⁴⁾, zum anderen der Prozessökonomie, insbesondere der Verfahrensbeschleunigung²⁵⁾. Die Zielsetzung des § 68 FGO besteht insoweit darin, dass ein

23) Vgl. BFH v. 15. 12. 2004 VIII B 181/04, BFH/NV 2005, 896, und v. 9. 8. 2001, VIII B 34/01, BFH/NV 2001, 1604.

24) BFH v. 6. 8. 1996, VII R 77/95, BFHE 181, 107, 114, BStBl II 1997, 79.

25) BFH v. 25. 7. 1991, XI R 2/86, BFHE 165, 324, BStBl II 1992, 37.

einmal anhängig gewordenen Klageverfahren ungeachtet einer Änderung der Bescheidlage fortgeführt werden kann und dass dadurch Verzögerungen vermieden werden, die mit der Unterbrechung jenes Verfahrens und der Einleitung eines weiteren, auf den Änderungsbescheid bezogenen Rechtsbehelfsverfahrens verbunden sein könnten²⁶⁾.

Entsprechend dem Sinn und Zweck des § 68 FGO sind die Begriffe „ändern“ und „ersetzen“ weit auszulegen. Eine Änderung oder Ersetzung im Sinne dieser Bestimmung setzt voraus, dass der mit der Klage angefochtene Verwaltungsakt partiell oder seinem ganzen Inhalt nach durch Erlass eines anderen Verwaltungsakts geändert oder aus formellen Gründen aufgehoben und durch einen anderen Verwaltungsakt ersetzt wird²⁷⁾. Dabei muss eine sachliche Beziehung zwischen dem angefochtenen und dem ihn ändernden oder ersetzenden anderen Verwaltungsakt bestehen²⁸⁾. Ausreichend für die Anwendung des § 68 FGO ist es, wenn beide Bescheide „dieselbe Steuersache“, d.h. dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand betreffen²⁹⁾. Eine Änderung i. S. des § 68 FGO liegt auch vor, wenn lediglich eine Nebenbestimmung zum Verwaltungsakt, wie z. B. eine Befristung nach § 120 Abs. 2 Nr. 1 AO, hinzugefügt, aufgehoben oder geändert wird³⁰⁾.

Verlängerungsbescheid vom 29. 11. 2004 ist Änderungsbescheid

b) Wie das FG zutreffend geurteilt hat, stellt der Bescheid v. 29. 11. 2004, mit dem das HZA den Befristungsbescheid mit der Maßgabe erneut geändert hat, dass die zunächst bis zum 30. 11. 2004 befristete Maßnahme nunmehr bis zum 31. 3. 2005 gelten sollte, einen Änderungsbescheid nach § 68 FGO dar. Denn der Bescheid v. 29. 11. 2004 betrifft lediglich eine Nebenbestimmung des Befristungsbescheids v. 23. 12. 2003, nämlich die Verlängerung der darin verhängten Maßnahme nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. b VO Nr. 1469/95. Unter diesem Gesichtspunkt kommt es nicht darauf an, ob das HZA seine Entscheidung über eine erneute Befristung nach § 120 Abs. 2 Nr. 1 AO auf der Grundlage neuer Erkenntnisse bzw. eines neuen Sachverhalts oder einer neuen Prognoseentscheidung hinsichtlich des Risikos der Unzuverlässigkeit der Klägerin getroffen hat.

Ergänzend bemerkt der Senat, dass der Lebensvorgang, der Gegenstand der vorangegangenen Verwaltungsakte gewesen ist, bei Erlass des Verlängerungsbescheids noch nicht abgeschlossen war³¹⁾. Zudem betreffen beide Bescheide dieselben Beteiligten und einen zumindest teilweise identischen Regelungsbereich. In der Begründung des Verlängerungsbescheids führt das HZA aus, dass die Klägerin den Grund für die Beanstandungen nach wie vor nicht beseitigt habe. Die Einrichtung eines den marktordnungsrechtlichen Anforderungen entsprechenden Dokumentations- und Nachweissystems habe trotz entsprechender Mahnung nicht festgestellt werden können. Anhand der bisher vorgelegten Unterlagen könne der Weg der Ausfuhrwaren vom Einkauf bzw. von der Herstellung bis zum Warenverkauf und zur Ausfuhranmeldung nicht schlüssig nachvollzogen werden. Nach diesen Ausführungen bestand die Ursache für die Maßnahmenverhängung, nämlich die festgestellten erheblichen strukturellen Mängel der Unternehmensbuchführung, unverändert fort.

Einstufung des Verlängerungsbescheids als Änderungsbescheid ist aus prozessökonomischen Gesichtspunkten gerechtfertigt

3. Die Einstufung des Verlängerungsbescheids als Änderungsbescheid i. S. des § 68 FGO erweist sich auch unter prozessökonomischen Gesichtspunkten als zutreffend. Der Klägerin wäre es unbenommen gewesen, ihren Antrag während des Verfahrens vor dem BFH umzustellen und ihr Rechtsbegehren nunmehr mit einer Fortsetzungsfeststellungsklage weiter zu verfolgen. In diesem Fall hätte es einer lediglich summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage zur Begründung der nach § 138 Abs. 1 FGO zu treffenden Kostenentscheidung nicht bedurft. Vielmehr wäre bei berechtigtem Interesse an der Fortsetzung des Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens und Zulassung der Revision bzw. Entscheidung gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO im Revisionsverfahren eine intensivere Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Verlängerungsbescheids ermöglicht worden. Das Gericht hat in einem solchen Fall zu beurteilen, ob die im Zusammenhang mit der neuen Verwaltungsentscheidung deutlich werdenden Ermessenserwägungen des FA i. S. des § 102 FGO der gerichtlichen Überprüfung standhalten³²⁾. In Betracht wäre auch eine analoge Anwendung des § 127 FGO und eine Zurückverweisung der Sache an das FG gekommen, so dass der Verlust der Tatsacheninstanz auf diese Weise hätte vermieden werden können³³⁾. Dass dem Beteiligten durch die gerichtliche Entscheidung eine außergerichtliche Instanz zur Überprüfung der Ausübung des behördlichen Ermessens verloren geht, ist aus prozessökonomischen Gründen zur Beschleunigung des Verfahrens hinzunehmen.

Verbrauchssteuern

Kein verbrauchssteuerrechtliches Begleitdokument bei Beförderung erst im Zollgebiet hergestellter verbrauchssteuerpflichtiger Waren

Während verbrauchssteuerpflichtige Waren, die aus einem Drittland im Rahmen eines bewilligten aktiven Veredelungsverkehrs eingeführt werden, zwischen mehreren Mitgliedstaaten ohne ein zusätzliches verbrauchssteuerrechtliches Begleitdokument befördert werden dürfen, muss verbrauchssteuerpflichtigen Gemeinschaftswaren, die zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten im Steueraussetzungsverfahren befördert werden, grundsätzlich ein vom Versender ausgestelltes Begleitdokument (Verwaltungs- oder Handelsdokument) beigegeben werden. Ist dieses Begleitdokument der verbrauchssteuer-

26) BFH v. 16. 12. 2008, I R 29/08, BFHE 224, 195, BStBl II 2009, 539.

27) Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 68 FGO Rz. 8.

28) Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 68 Rz. 75.

29) BFH v. 17. 4. 1991, II R 142/87, BFHE 164, 11, BStBl II 1991, 527; v. 17. 9. 1992, V R 17/86, BFH/NV 1993, 279, und v. 25. 2. 1999, IV R 36/98, BFH/NV 1999, 1117.

30) Gräber/von Groll, a.a.O., § 68 Rz. 61, m. w. N.

31) Vgl. zu diesem Gesichtspunkt BFH v. 24. 7. 1979, VII K 7/77, BFHE 128, 485, BStBl II 1979, 777.

32) Zur Überprüfung einer im Verlauf des Klageverfahrens ergangenen und gemäß § 68 FGO zum Verfahrensgegenstand gewordenen Ermessensentscheidung vgl. BFH v. 20. 5. 1994, VI R 105/92, BFHE 175, 3, BStBl II 1994, 836.

33) BFH v. 18. 12. 2003, II B 31/00, BFHE 204, 35, BStBl II 2004, 237.

pflichtigen Ware (Schnitttabak) auch dann beizugeben, wenn diese im Nichterhebungsverfahren der aktiven Veredelung aus einer aus einem Drittland eingeführten, nicht verbrauchsteuerpflichtigen Ware (Rohtabak) hergestellt wurde und anschließend im Rahmen dieses Nichterhebungsverfahrens in einen anderen Mitgliedstaat weiterbefördert wird?

Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren ist dahin auszulegen, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren (wie Tabakwaren), die aus nicht verbrauchsteuerpflichtigen Waren (wie Rohtabak) hergestellt worden sind, die im Verfahren der aktiven Veredelung in die Gemeinschaft eingeführt wurden, auch dann im Sinne dieser Bestimmung als unter Verbrauchsteueraussetzung stehend gelten, wenn sie erst durch ihre Verarbeitung im Gebiet der Gemeinschaft verbrauchsteuerpflichtige Waren geworden sind, so dass sie zwischen Mitgliedstaaten befördert werden können, ohne dass die Verwaltung das in Art. 18 Abs. 1 der Richtlinie vorgesehene Verwaltungs- oder Handelsdokument verlangen darf.

EuGH, Urteil v. 17. 6. 2010, British American Tobacco, C-550/08.

Richtlinie 92/12/EWG³⁴⁾ Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 Gedankenstrich 1, Art. 15 Abs. 4, Art. 18; ZK³⁵⁾ Art. 84 Abs. 1 Buchst. a, Art. 85, Art. 87, Art. 88, 114.

BAT führt im Verfahren der aktiven Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren Rohtabak aus Drittländern nach Deutschland ein, aus dem sie Schnitttabak herstellt. Für diesen Rohtabak, eine nicht verbrauchsteuerpflichtige Ware, erteilte ihr die Zollverwaltung des Vereinigten Königreichs eine einzige Bewilligung zur Durchführung eines alle Mitgliedstaaten einbeziehenden aktiven Veredelungsverkehrs im Nichterhebungsverfahren. Darin wurde ihr für Versendungen von Schnitttabak von Deutschland in andere Mitgliedstaaten bewilligt, ihre Lieferscheine („IPR Delivery Documents“) anstelle des nach Art. 18 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 im Rahmen der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren zwischen Mitgliedstaaten im Steueraussetzungsverfahren grundsätzlich erforderlichen Begleitdokuments zu verwenden.

2003 versandte BAT von ihrem Herstellungsbetrieb in Deutschland Schnitttabak an ein Steuerlager einer in Frankreich ansässigen Gesellschaft. Diese bestätigte den Empfang auf den genannten Lieferscheinen, auf denen der Vermerk angebracht war, dass sie gleichzeitig als Begleitdokument verwendet wurden. Die deutsche Verwaltung forderte von BAT Tabaksteuer an, weil BAT nicht nachgewiesen habe, dass der Tabak im Steuerlager in Frankreich angekommen sei, da sie kein von den französischen Zollbehörden bestätigtes Begleitdokument vorgelegt habe.

Aus den Gründen:

(29) Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/12 dahin auszulegen ist, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren (wie Tabakwaren), die aus nicht verbrauchsteuerpflichtigen Waren (wie Rohtabak) hergestellt worden sind, die im Verfahren der aktiven Veredelung in die Gemeinschaft ein-

geführt wurden, auch dann im Sinne dieser Bestimmung als unter Verbrauchsteueraussetzung stehend gelten, wenn sie erst durch ihre Verarbeitung im Gebiet der Gemeinschaft zu verbrauchsteuerpflichtigen Waren geworden sind, so dass sie zwischen Mitgliedstaaten befördert werden könnten, ohne dass die Verwaltung das in Art. 18 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 vorgesehene Verwaltungs- oder Handelsdokument verlangen darf.

(30) Es ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 18 Abs. 1 der Richtlinie 92/12 jeder verbrauchsteuerpflichtigen Ware, die im Verfahren der Steueraussetzung zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten befördert wird, ein Begleitdokument beizugeben ist.

(31) Nach Art. 18 Abs. 4 besteht diese Verpflichtung allerdings nicht, wenn die Ware nach Maßgabe des Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie befördert wird.

(32) Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/12 betrifft u. a. den Fall, dass der Herkunfts- oder Bestimmungsort der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in einem Drittland liegt und diese sich in einem der in Art. 84 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex der Gemeinschaften genannten Nichterhebungsverfahren befinden. In diesem Fall gelten die Waren nach Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 erster Gedankenstrich als unter Steueraussetzung stehend.

(33) Im Ausgangsverfahren ist unstreitig, dass die fraglichen Waren Tabakwaren sind, die nach Art. 3 der Richtlinie 92/12 verbrauchsteuerpflichtig sind, und dass sie im Verfahren der aktiven Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren gemäß Art. 84 Abs. 1 Buchst. a dritter Gedankenstrich des Zollkodex der Gemeinschaften befördert werden.

(34) Dagegen muss im Rahmen der ersten Frage des vorlegenden Gerichts beurteilt werden, ob Waren wie die im Ausgangsverfahren fraglichen auch dann als verbrauchsteuerpflichtige Waren mit Herkunfts- oder Bestimmungsort in einem Drittland im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/12 anzusehen sind, wenn sie erst aufgrund ihrer Verarbeitung in einem Mitgliedstaat in diese Warenkategorie gefallen sind.

(35) Nach ständiger Rechtsprechung sind bei der Auslegung einer Gemeinschaftsvorschrift nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden³⁶⁾.

(36) Im vorliegenden Fall enthält der Wortlaut des Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/12 keinen sachdienlichen Anhaltspunkt für die Beantwortung der vorgelegten Frage, so dass diese Bestimmung anhand ihres Zusammenhangs und der Ziele auszulegen ist, die mit der Richtlinie verfolgt werden, insbesondere mit deren Art. 18 Abs. 4, wonach die Verpflichtung bezüglich des Begleitdokuments nicht be-

34) Richtlinie 92/12/EWG des Rates v. 25. 2. 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABIEG 1992 Nr. L 76, 1) in der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung (im Folgenden: Richtlinie 92/12).

35) Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates v. 12. 10. 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABIEG 1992 Nr. L 302, 1, im Folgenden: Zollkodex der Gemeinschaften).

36) Vgl. insbesondere EuGH v. 29. 1. 2009, Petrosian u. a., C-19/08, Slg. 2009, I-495, Randnr. 34.

steht, wenn die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 erster Gedankenstrich vorliegen.

(37) Hierzu ist dem zehnten Erwägungsgrund der Richtlinie 92/12 zu entnehmen, dass zwar mit dieser das Ziel verfolgt wird, zu verhindern, dass der Übergang von einem Mitgliedstaat in einen anderen zu Kontrollen führt, die den freien Warenverkehr in der Gemeinschaft beeinträchtigen können, dass aber die Durchsetzung des Verbrauchsteueranspruchs eine Kenntnis der Bewegungen der verbrauchsteuerpflichtigen Waren voraussetzt, was das Erfordernis eines Begleitpapiers für diese Waren rechtfertigt. Nach dem 15. Erwägungsgrund ist ein solches Erfordernis jedoch nicht gerechtfertigt, wenn diese Waren im Rahmen einer gemeinschaftlichen Zollregelung wie dem Verfahren der aktiven Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren befördert werden.

(38) Mit der Richtlinie 92/12 wird somit bezweckt, das Erfordernis des Begleitdokuments auf die Fälle zu beschränken, in denen diese Förmlichkeit tatsächlich notwendig ist, um die Kontrolle der Bewegungen der verbrauchsteuerpflichtigen Waren und die Beachtung der Vorschriften über die Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs zu gewährleisten.

(39) Demnach hat die Richtlinie 92/12 mit der Verweisung in Art. 18 Abs. 4 auf Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 erster Gedankenstrich den Versender für den Fall vom Erfordernis des Begleitdokuments befreit, dass sich verbrauchsteuerpflichtige Waren in einem gemeinschaftlichen Zollverfahren befinden, sofern dieses Verfahren aufgrund der dafür geltenden Vorschriften ermöglicht, eine Kontrolle der Bewegungen der fraglichen Waren zu gewährleisten, die der durch ein Begleitdokument ermöglichten Kontrolle gleichwertig ist, also geeignet ist, die Beachtung der Vorschriften über die Erhebung der Verbrauchsteuer zu garantieren.

(40) Um festzustellen, ob Waren wie die im Ausgangsverfahren fraglichen in den Geltungsbereich von Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/12 fallen und damit ohne das Begleitdokument für verbrauchsteuerpflichtige Waren befördert werden können, ist daher zu prüfen, ob die rechtliche Regelung für nicht verbrauchsteuerpflichtige Nichtgemeinschaftswaren, die im Verfahren der aktiven Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren in die Gemeinschaft eingeführt wurden, hinsichtlich der Beförderung

dieser Waren eine Kontrolle gewährleistet, die der aus dem Erfordernis des Begleitdokuments resultierenden gleichwertig ist, wenn der Veredelungsvorgang, dem diese Waren im Gebiet der Gemeinschaft unterzogen wurden, dazu geführt hat, dass sie in die Kategorie der verbrauchsteuerpflichtigen Waren fallen.

(41) Hierzu ist festzustellen, dass die Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem Verfahren der aktiven Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren, die die Kontrolle der diesem Zollverfahren unterworfenen Waren gewährleisten, unabhängig davon gelten, ob die betreffenden Waren bereits bei ihrer Einfuhr in die Gemeinschaft in diesem Verfahren verbrauchsteuerpflichtig waren oder ob sie erst nach ihrer Herstellung in der Gemeinschaft aus nicht verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die in dem genannten Verfahren in die Europäische Union eingeführt wurden, in den Geltungsbereich der Verbrauchsteuer gefallen sind.

(42) Das gilt insbesondere für die Verpflichtungen aus den Art. 59 und 64 des Zollkodex, wonach zur Überführung von Waren in ein Zollverfahren eine Anmeldung erfolgen muss, deren Annahme die zollamtliche Überwachung auslöst.

(43) Gleiches gilt für die Verpflichtungen aus den Art. 85 bis 88 des Zollkodex, wonach die Inanspruchnahme eines Zollverfahrens mit wirtschaftlicher Bedeutung einer Bewilligung bedarf und die zuständigen Behörden in der Bewilligung alle Voraussetzungen für eine korrekte Durchführung dieses Verfahrens, insbesondere für den „ordnungsgemäßen Ablauf des Verfahrens“, die Überwachung und die zollamtliche Prüfung im Rahmen der Zollverfahren sowie die erforderliche Gewähr, festlegen können.

(44) Folglich ist davon auszugehen, dass Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/12 nicht nur auf verbrauchsteuerpflichtige Waren mit Herkunftsort in einem Drittland Anwendung findet, sondern auch auf Waren wie die im Ausgangsverfahren fraglichen, die aus nicht verbrauchsteuerpflichtigen Waren hergestellt worden sind, die im Verfahren der aktiven Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren in die Gemeinschaft eingeführt wurden.

(45) Unter diesen Umständen besteht kein Anlass zur Klärung der Frage, ob derartige Waren auch als Waren mit Bestimmungsort in einem Drittland im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 92/12 anzusehen sind.

Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern

Verlag: Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn, Fernruf (02 28) 7 24-0, Telefax (02 28) 7 24-9 11 81; Postbank Köln 761 83-502 (BLZ: 370 100 50); Bankkonto: Sparkasse KölnBonn 31 022 775 (BLZ: 370 501 98). Satz: Meta Systems GmbH, Wustermark. Druck und Verarbeitung: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub).

Schriftleiter: Reinhart Rüsken, Richter am Bundesfinanzhof, und Ulrich Krüger, Richter am Bundesfinanzhof, Anschrift des Verlags.

Manuskripte: Für unverlangt eingesandte Manuskripte haftet der Verlag nicht. Sie werden nur bei Mitsendung des Rückports zurückgegeben. Ansonsten erfolgt die Annahme zur Veröffentlichung stets schriftlich. Mit der Annahme erwirbt der Verlag alle Rechte. Der Verfasser versichert dabei, dass er allein über das Urheberrecht verfügen kann, das Manuskript keinem anderen Verlag zur Veröffentlichung angeboten hat und nicht Befugnisse Dritter verletzt.

Urheber- und Verlagsrechte: Die Zeitschrift sowie die darin veröffentlichten Aufsätze, Beiträge u. Ä. sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte einschließlich das der Übersetzung in fremde oder computergerechte Sprachen bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder sonstige Verfahren – reproduziert oder in eine von Datenverarbeitungsanlagen und anderen Maschinen verwendbare Sprache übertragen werden. Ebenso liegen die Rechte der Wiedergabe durch Vortrag, Funk, Film, Fernsehen, Tonträger oder auf ähnlichem Wege beim Verlag. Entsprechendes gilt auch für gerichtliche Entscheidungen und deren Leitsätze sowie für Texte der Verwaltung u. Ä., wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung der Zeitschrift redigiert, erarbeitet oder bearbeitet sind. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Teilen der Zeitschrift als Einzelstücke angefertigt werden.

Bezugsbedingungen: Bestellungen beim Verlag oder beim Buchhandel. – Postverlagsort: Bonn. – Erscheint monatlich. Bezugspreis (einschl. 7% USt): halbjährlich 119,40 €, Preis der Einzelnummer: 24,80 €, jeweils zuzügl. Versandkosten. Alle Zahlungen für den laufenden Bezug sind im Voraus fällig. Kündigung der Zeitschrift muss spätestens 6 Wochen vor Ende des Kalenderjahres erfolgen. – Erfüllungsort: Bonn. – Muss die Zeitschrift aus Gründen, die durch den Verlag nicht zu vertreten sind, ihr Erscheinen unterbrechen oder einstellen, so hat der Bezieher keinen Anspruch auf Lieferung oder auf Rückzahlung vorausbezahlter Bezugsgelder.

Anzeigen: E-Mail: anzeigen@stollfuss.de; Anzeigenschluss: ca. 3 Wochen vor Erscheinen; Anzeigenpreise: zurzeit gelten die Preise und Bedingungen der Preisliste Nr. 31. Einzuholen unter www.stollfuss.de. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Carsten Priesel, Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.

ISSN 0342-3484