

# Beschluss vom 20. Juli 2012, VII R 12/10

## Einbeziehung anderer Verwaltungsakte in laufendes Klageverfahren; Abgabenbefreiung für eingeführte Veredelungserzeugnisse, deren Vormaterialien nicht in die passive Veredelung übergeführt sind

BFH VII. Senat

FGO § 64 Abs 1, FGO § 67 Abs 1, FGO § 67 Abs 3, ZK Art 66, ZK Art 150 Abs 2, ZKDV Art 251 Nr 1c Ss 2, ZKDV Art 508, EWGV 2454/93 Art 251 Nr 1c Ss 2, EWGV 2454/93 Art 508, EWGV 2913/92 Art 66, EWGV 2913/92 Art 150 Abs 2, ZKDV Art 59 Abs 1, EWGV 2913/92 Art 59 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 09. Februar 2010, Az: 4 K 4619/08 Z

### Leitsätze

1. NV: Ein sich noch im Einspruchsverfahren befindender Verwaltungsakt kann nicht allein deshalb Gegenstand eines laufenden Klageverfahrens im Wege der Klageänderung werden, weil das FG seine Einbeziehung in das Verfahren für sachdienlich hält .
2. NV: Die unter den Bedingungen des Art. 150 Abs. 2 ZK mögliche Gewährung vollständiger oder teilweiser Einfuhrabgabenbefreiung für Veredelungserzeugnisse, obwohl eine der Bedingungen oder Verpflichtungen in Verbindung mit dem Verfahren der passiven Veredelung nicht erfüllt ist, setzt voraus, dass die entsprechenden Vormaterialien in das Verfahren der passiven Veredelung übergeführt worden sind (Bestätigung der Rechtsprechung) .
3. NV: Die Ersetzung der abgegebenen Ausfuhranmeldung durch eine Anmeldung zum passiven Veredelungsverkehr setzt voraus, dass die Voraussetzungen des Art. 508 ZKDVO erfüllt sind .

### Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter in dem über das Vermögen der A-GmbH (Schuldnerin) eröffneten Insolvenzverfahren. Die Beteiligten haben das durch die Insolvenzeröffnung unterbrochene Klageverfahren der Schuldnerin aufgenommen.
- 2 Die Schuldnerin war im Besitz einer Bewilligung für die passive Veredelung bestimmter Gewebe als Waren der vorübergehenden Ausfuhr zur Verarbeitung zu Damenröcken und Damenhosen als Veredelungserzeugnisse. Zu den Veredelungsländern gehörte u.a. auch Mazedonien. Das Verfahren des Standardaustauschs war nicht zugelassen.
- 3 Ohne von der bewilligten passiven Veredelung Gebrauch zu machen, ließ die Schuldnerin ab 2003 in Mazedonien hergestellte Textilien in den zollrechtlich freien Verkehr überführen, die wegen vorgelegter Präferenznachweise zum Zollsatz "frei" abgefertigt wurden. Nachdem durch Ermittlungen des Zollfahndungsamts (ZFA) festgestellt worden war, dass die eingeführten Textilien Stoffe türkischen und tschechischen Ursprungs enthielten, erhob der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) mit Einfuhrabgabenbescheiden den auf mehrere Einfuhrendungen der Schuldnerin entfallenden Zoll nach. Die Einfuhrabgabenbescheide vom 12. April 2006 und 10. Juli 2006 betreffen Einfuhren aus Mazedonien der Jahre 2003 bis 2004 bzw. 2004 bis 2005. Gegen diese Bescheide erhob die Schuldnerin jeweils Einspruch. Außerdem hatte sie beim HZA bereits unter dem 20. Juni 2005 rückwirkend für ein Jahr die passive Veredelung für ihre Einfuhren von in Mazedonien hergestellter Bekleidung beantragt. Das HZA lehnte diesen Antrag, den es als einen Antrag auf Anwendung des Art. 150 Abs. 2 des Zollkodex (ZK) ansah, mit Bescheid vom 20. Oktober 2005 ab.
- 4 In der mündlichen Verhandlung über die gegen diesen Bescheid nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage beantragte die Schuldnerin mit dem Einverständnis des HZA auch die Aufhebung der durch Einspruch angefochtenen Einfuhrabgabenbescheide vom 12. April 2006 und vom 10. Juli 2006. Mit seinem daraufhin ergangenen Urteil hob das Finanzgericht (FG) den Bescheid vom 20. Oktober 2005 mit der Begründung auf, eine gesonderte Feststellung, ob die Vorschriften der Art. 150 Abs. 2, Art. 151 und Art. 153 ZK anzuwenden seien, sei

nicht zulässig. Die Frage, ob auf die Abgabeberechnung die Vorschriften der passiven Veredelung anzuwenden seien, sei vielmehr im Rahmen der Rechtskontrolle der Einfuhrabgabenbescheide zu prüfen. Der seitens der Schuldnerin beantragten Klageänderung mit dem Ziel, die angefochtenen Einfuhrabgabenbescheide in das Klageverfahren einzubeziehen, sei daher zu entsprechen, weil die Änderung sachdienlich sei. Außerdem habe das HZA der Klageänderung zugestimmt. Insoweit sei die Klage jedoch nicht begründet. Die Einfuhrabgabenbescheide seien rechtmäßig. Mit der Überführung der Textilien in den freien Verkehr sei die Zollschuld gemäß Art. 201 ZK entstanden, ohne dass der für die Waren beantragte Präferenzzollsatz anzuwenden sei, denn die vorgelegten Präferenzbescheinigungen hätten sich als unrichtig erwiesen, weil für die Herstellung der Textilien in Mazedonien Stoffe türkischen und tschechischen Ursprungs verwendet worden seien. Die Schuldnerin könne auch keine teilweise Befreiung von den Einfuhrabgaben nach den Vorschriften über die passive Veredelung beanspruchen, weil die streitigen Textilien nicht in das Verfahren der passiven Veredelung übergeführt worden seien. Auch wenn man diese Voraussetzung für verzichtbar hielte, fehle es hinsichtlich der aus Mazedonien eingeführten Veredelungserzeugnisse an der Voraussetzung gemäß Art. 150 Abs. 2 ZK, wonach das Versäumnis ohne wirkliche Folgen für das reibungslose Funktionieren des Zollverfahrens der passiven Veredelung geblieben sein müsse. Hiervon könne im Streitfall nicht ausgegangen werden, weil eine Kontrolle weder der Waren der vorübergehenden Ausfuhr noch der Veredelungserzeugnisse stattgefunden habe und auch im Nachhinein nicht möglich sei. Die Veredelungserzeugnisse seien in den freien Verkehr übergeführt und inzwischen weiterverkauft worden. Eine rein buchmäßige Prüfung komme nicht in Betracht, weil bei dem der Schuldnerin bewilligten passiven Veredelungsverkehr ein Nämlichkeitsnachweis zu führen sei und weil die Aufzeichnungen der Schuldnerin für eine buchmäßige Kontrolle ungeeignet seien. Die Schuldnerin habe selbst angegeben, sie sei nicht in der Lage gewesen zu erkennen, dass und in welchem Umfang für die Herstellung der Veredelungserzeugnisse drittländische Vormaterialien verwendet worden seien.

- 5 Mit der Revision macht der Kläger geltend, Art. 150 Abs. 2 ZK könne auch in Fällen wie dem Streitfall Anwendung finden, in denen die Waren nicht in das Zollverfahren der passiven Veredelung übergeführt worden seien, denn zu den einzuhaltenden Bedingungen für die vollständige oder teilweise Befreiung von den Einfuhrabgaben gehöre auch die Überführung der Waren in dieses Zollverfahren. In derartigen Fällen, in denen das passive Veredelungsverfahren wegen einer für die Einfuhrware erwarteten Zollpräferenz nicht in Anspruch genommen werde, liege es in der Natur der Sache, dass der bewilligungsgemäße Nämlichkeitsnachweis im Nachhinein nicht mehr geführt werden könne. Anders als das FG meine, müsse es daher zulässig sein, den Nämlichkeitsnachweis auf andere Weise zu erbringen.

## Entscheidungsgründe

- 6 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 7 Das FG hat die gegen die Einfuhrabgabenbescheide vom 12. April 2006 und 10. Juli 2006 gerichtete Klage im Ergebnis zu Recht abgewiesen.
- 8 1. Die Entscheidung des FG, die vorstehend genannten Bescheide im Wege der Klageänderung in das Verfahren einzubeziehen, ist zwar hinsichtlich ihrer Begründung rechtlich zu beanstanden; gleichwohl ist die Bejahung der Zulässigkeit der Klage im Ergebnis richtig (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 9 Die Entscheidung, eine Änderung der Klage zuzulassen, ist gemäß § 67 Abs. 3 FGO nicht selbstständig anfechtbar, jedoch in einem aus anderen Gründen zugelassenen Revisionsverfahren überprüfbar (vgl. Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 67 Rz 17; Senatsbeschluss vom 10. Juli 2007 VII S 25/07 (PKH), BFH/NV 2007, 2240, jeweils m.w.N.). Anders als das FG offenbar meint, konnten die durch (bis dahin nicht entschiedene) Einsprüche angefochtenen Einfuhrabgabenbescheide vom 12. April 2006 und 10. Juli 2006 nicht allein deswegen im Wege der Klageänderung in das gegen den Bescheid vom 20. Oktober 2005 gerichtete Klageverfahren einbezogen werden, weil dies dem FG sachdienlich erschien und das HZA seine Einwilligung gegeben hatte. Ob ein Abgabenbescheid gerichtlich angefochten werden kann, hängt von verschiedenen Sachurteilsvoraussetzungen ab, die nicht zur Disposition der Beteiligten stehen. Durch eine Klageänderung dürfen daher diese Sachurteilsvoraussetzungen nicht unterlaufen werden, auch wenn die übrigen Beteiligten mit der Klageänderung einverstanden sind (Gräber/von Groll, a.a.O., § 67 Rz 10).

- 10** Das FG hat im Streitfall bei seiner Entscheidung über die Klageänderung ungeprüft gelassen, ob eine Klage gegen die Einfuhrabgabenbescheide vom 12. April 2006 und 10. Juli 2006 überhaupt erhoben (§ 64 Abs. 1 FGO) und --falls ja-- eine solche Klage ohne vorangegangenes außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren zulässig war (§ 44 Abs. 1 FGO). Beides lässt sich allerdings bejahen. Dem in der Sitzung zu Protokoll gegebenen Antrag des Klägersvertreter ist der Wille zu entnehmen, auch die Einfuhrabgabenbescheide vom 12. April 2006 und 10. Juli 2006 im Wege der Klage anzufechten. Die Abgabe dieser Erklärung in der für die mündliche Verhandlung vorgeschriebenen prozessual wirksamen Form ersetzt die Schriftform (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 18. Juni 1962 V C 92.61, BVerwGE 14, 259; und vom 16. Februar 1972 V C 6.71, BVerwGE 39, 314; ebenso Gräber/ von Groll, a.a.O., § 64 Rz 31). Das Fehlen eines außergerichtlichen Vorverfahrens steht der Zulässigkeit der Klage gegen diese Bescheide nicht entgegen. Die Voraussetzungen für eine sog. Sprungklage (§ 45 FGO) waren zwar nicht gegeben, weil gegen die Bescheide vom 12. April 2006 und 10. Juli 2006 bereits Einspruch eingelegt worden war (vgl. Gräber/von Groll, a.a.O., § 45 Rz 7, 15); allerdings war die Klage gemäß § 46 Abs. 1 FGO ohne Vorverfahren zulässig, weil kein zureichender Grund erkennbar ist, weshalb das HZA über die bereits im Jahr 2006 eingelegten Einsprüche der Schuldnerin noch nicht entschieden hatte. Die Einspruchsverfahren bis zur Entscheidung über den angefochtenen Bescheid vom 20. Oktober 2005 ruhen zu lassen, bestand kein Anlass.
- 11** 2. Die Klage ist jedoch nicht begründet. Die angefochtenen Einfuhrabgabenbescheide sind rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 12** a) Mit dem FG ist davon auszugehen, dass die bei der Einfuhrabfertigung der Waren wegen der vorgelegten Präferenzbescheinigungen nicht erhobenen Einfuhrabgaben gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK nachzuerheben sind, weil die seinerzeit zur Erlangung der beantragten Zollpräferenz vorgelegten Warenverkehrsbescheinigungen EUR.1 wegen Verwendung türkischer und tschechischer Ursprungswaren bei der Warenherstellung unrichtig waren. Gegen die diesbezüglichen Ausführungen des FG in dem angefochtenen Urteil, auf die zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird, erhebt die Revision keine rechtlichen Einwendungen.
- 13** b) Der erkennende Senat hält an seiner mit Urteil vom 12. Juli 2011 VII R 13/10 (BFHE 234, 83, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2011, 297) vertretenen Rechtsauffassung fest, dass Art. 150 Abs. 2 Halbsatz 2 ZK nicht die vollständige oder teilweise Befreiung von den Einfuhrabgaben für aus Drittländern wieder eingeführte Veredelungserzeugnisse erlaubt, deren Vormaterialien nicht in das Zollverfahren der passiven Veredelung übergeführt worden sind. Die gegen die Senatsentscheidung gerichteten Einwendungen der Revision geben weder Anlass, diese Rechtsprechung aufzugeben, noch wecken sie Zweifel an der Auslegung vorgenannter Vorschrift des Unionsrechts, welche die Einholung einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) notwendig erscheinen lassen (vgl. dazu: EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 283/81 --C.I.L.F.I.T.--, Slg. 1982, 3415, 3430).
- 14** Der 2. Halbsatz des Art. 150 Abs. 2 ZK bildet die Ausnahme zu der Aussage des 1. Halbsatzes dieser Vorschrift, der zufolge die vollständige oder teilweise Befreiung von den Einfuhrabgaben nicht gewährt wird, falls eine der Bedingungen oder Verpflichtungen in Verbindung mit dem Verfahren der passiven Veredelung nicht erfüllt ist. Es ist fernliegend anzunehmen, dass zu diesen "Bedingungen oder Verpflichtungen" auch die Überführung von Waren in das Zollverfahren der passiven Veredelung gehören soll, denn dass für Einfuhrwaren, deren Vormaterialien nicht zuvor in den passiven Veredelungsverkehr übergeführt wurden, keine vollständige oder teilweise Abgabenbefreiung nach Art. 151 Abs. 1 ZK gewährt werden kann, ist eine Selbstverständlichkeit, die keiner ausdrücklichen Erwähnung bedarf. Die in Art. 150 Abs. 2 ZK genannten "Bedingungen oder Verpflichtungen" sind solche, die vom Inhaber der Bewilligung in einem bereits eröffneten passiven Veredelungsverkehr einzuhalten bzw. zu erfüllen sind. Voraussetzung dafür, dass im Verfahren der passiven Veredelung auftretende Versäumnisse gemäß Art. 150 Abs. 2 Halbsatz 2 ZK ohne Folgen für die Abgabenbefreiung für die eingeführten Veredelungserzeugnisse bleiben, ist daher die Überführung der Vormaterialien in das Zollverfahren der passiven Veredelung (ebenso: Witte, Zollkodex, 5. Aufl., Art. 150 Rz 17; sowie Berufungsentscheidung des österreichischen unabhängigen Finanzsenats vom 12. November 2004 ZRV/0002-Z2L/02; und nachgehend: Erkenntnis des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs vom 18. Dezember 2006 2004/16/0279).
- 15** Art. 59 Abs. 1 ZK, auf den die Revision hinweist, spricht nicht für, sondern gegen ihre Rechtsauffassung. Die in dieser "vor die Klammer gezogenen" Vorschrift genannte (Grund-)Voraussetzung, nämlich die Anmeldung der Waren zu einem bestimmten Zollverfahren, muss erfüllt sein, bevor man sich den Vorschriften über die Durchführung des betreffenden Zollverfahrens --wie hier Art. 149 bis 153 ZK-- zuwenden kann.
- 16** c) Die vom Senat mit Urteil in BFHE 234, 83, ZfZ 2011, 297 für Fälle der vorliegenden Art in Betracht gezogene

Möglichkeit einer Ungültigerklärung der Ausfuhranmeldung und ihrer Ersetzung durch eine Anmeldung zur passiven Veredelung gemäß Art. 66 ZK i.V.m. einer entsprechenden Anwendung der Art. 251 Nr. 1c Anstrich 2 und Art. 508 der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZKDVO) kann im Streitfall der Klage nicht zum Erfolg verhelfen, weil die Voraussetzungen des Art. 508 ZKDVO nicht erfüllt sind.

- 17** aa) Eine rückwirkende Bewilligung wird nach Art. 508 Abs. 1 Unterabs. 2 ZKDVO frühestens ab dem Datum der Vorlage des Antrags auf Bewilligung wirksam. Da im Streitfall der (einem solchen Antrag entsprechende) Antrag der Schuldnerin vom 20. Juni 2005 stammt, würden die meisten (wenn nicht alle) der streitigen Ausfuhren von der Rückwirkung ohnehin nicht erfasst.
- 18** bb) Nach Art. 508 Abs. 3 ZKDVO kann sich zwar die Rückwirkung auch noch auf einen weiteren Zeitraum, jedoch längstens auf ein Jahr vor dem Zeitpunkt der Antragstellung erstrecken. Auch dann würden aber von den streitigen Ausfuhren alle vor dem 20. Juni 2004 liegenden nicht von der Rückwirkung erfasst. Soweit die Revision --anders als der erkennende Senat mit Urteil in BFHE 234, 83, ZfZ 2011, 297-- meint, diese äußerste Jahresfrist gelte nicht im Fall des Art. 508 Abs. 2 ZKDVO, bedarf dies keiner Erörterung, weil der Streitfall den in Art. 508 Abs. 2 ZKDVO genannten Umständen nicht entspricht und dessen --auch nur analoge-- Anwendung vorliegend nicht in Betracht kommt.
- 19** cc) Darüber hinaus kann eine rückwirkende Bewilligung für vor Antragstellung liegende Zeiträume nach Art. 508 Abs. 3 ZKDVO nur in Ausnahmefällen erteilt werden und setzt nach Buchst. a der Vorschrift voraus, dass der Antrag nicht mit betrügerischen Absichten oder offensichtlicher Fahrlässigkeit zusammenhängt. Das FG hat zwar diese Voraussetzungen ungeprüft gelassen. Aus dem vom FG in Bezug genommenen Schlussbericht des ZFA ergibt sich allerdings, dass die seinerzeit Verantwortlichen der Schuldnerin wussten, jedenfalls aber hätten wissen müssen, dass Stoffe drittländischen Ursprungs nach Mazedonien zur Verarbeitung geliefert worden waren und die mazedonischen Präferenznachweise somit nicht korrekt sein konnten. Daher ist davon auszugehen, dass der zunächst unterbliebene und später durch die Feststellung der Unrichtigkeit der vorgelegten Präferenzbescheinigungen veranlasste Antrag der Schuldnerin auf nachträgliche Behandlung ihrer Einfuhren nach den Regeln der passiven Veredelung jedenfalls mit offensichtlicher Fahrlässigkeit zusammenhängt. Die Schuldnerin ist den entsprechenden Vorwürfen weder im finanzgerichtlichen Verfahren noch im Revisionsverfahren substantiiert entgegengetreten, sondern hat lediglich die Auffassung vertreten, im Zusammenhang mit Art. 150 Abs. 2 ZK sei das Fehlen offensichtlicher Fahrlässigkeit nicht zu prüfen.
- 20** dd) Nach Art. 508 Abs. 3 Buchst. c ZKDVO setzt die Erteilung einer über den Zeitpunkt der Antragstellung hinausreichenden rückwirkenden Bewilligung außerdem voraus, dass auf der Grundlage der Buchhaltung des Antragstellers alle für das Zollverfahren geltenden Voraussetzungen als erfüllt gelten können und ggf. die Nämlichkeit der Waren für den betreffenden Zeitraum festgestellt werden kann, sowie die zollamtliche Prüfung des Zollverfahrens möglich ist. Auch diese Voraussetzungen können im Streitfall nicht als erfüllt angesehen werden. Nach den Feststellungen des FG, gegen die keine zulässigen und begründeten Revisionsgründe vorgebracht sind (§ 118 Abs. 2 FGO), kann die Buchführung der Schuldnerin nicht als verlässliche Grundlage zur Feststellung der Nämlichkeit der Waren herangezogen werden.
- 21** ee) Daraus folgt schließlich auch, dass --selbst wenn man mit der Revision Art. 150 Abs. 2 ZK im Streitfall für grundsätzlich anwendbar hielte-- nicht der der Schuldnerin obliegende Nachweis erbracht wäre, dass die unterbliebene Überführung der Vormaterialien in den passiven Veredelungsverkehr ohne Folgen für das reibungslose Funktionieren des Verfahrens geblieben ist, denn ein solcher Nachweis muss insbesondere die zweifelsfreie Feststellung ermöglichen, dass die Veredelungserzeugnisse aus den Waren der vorübergehenden Ausfuhr hergestellt wurden (EuGH-Urteil vom 2. Oktober 2003 C-411/01 --Gefco--, Slg. 2003, I-11547, Rz 52). Somit wären im Streitfall nicht einmal die Voraussetzungen des nach Ansicht des Klägers anzuwendenden Art. 150 Abs. 2 Halbsatz 2 ZK gegeben. Jedenfalls aus diesem Grund kommt das seitens des Klägers weiterhin für geboten erachtete an den EuGH zu richtende Vorabentscheidungsersuchen nicht in Betracht.