

Urteil vom 20. September 2016, VII R 8/15

Marktordnungsrecht: Festsetzung der Binnenmarktabgabe für C-Zucker

ECLI:DE:BFH:2016:U.200916.VIIR8.15.0

BFH VII. Senat

EWGV 2670/81 Art 1, EWGV 2670/81 Art 2, EWGV 2670/81 Art 3, AO § 165 Abs 1 S 4, AO § 171 Abs 8

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 16. September 2014, Az: 2 K 1444/07

Leitsätze

1. NV: Das Unvermögen des Ausführers, den vorgeschriebenen Ausfuhrnachweis auf dem Kontrollexemplar T5 (KE T5) zu erbringen, beruht nicht auf höherer Gewalt, wenn das KE T5 zwar wegen eines Fehlers der Ausfuhrzollstelle dort verblieben, die Warensendung aber gleichwohl aus dem Zollgebiet der Union ausgeführt worden ist, ohne sie der Ausgangszollstelle zu stellen und ohne das Nichtvorhandensein des KE T5 zu beachten .
2. NV: Gewährt das HZA dem Ausführer die beantragte Fristverlängerung für die Vorlage des Ausfuhrnachweises, kann allein darin keine Aussetzung der Abgabenfestsetzung gemäß § 165 Abs. 1 Satz 4 AO gesehen werden .
3. NV: Der Ausführer kann sich nicht auf eine vorschriftswidrige Fristverlängerung seitens des HZA und eine deshalb durch das HZA versäumte Frist für die Abgabenfestsetzung berufen, wenn mit der Fristverlängerung seinem Antrag entsprochen wurde .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 17. September 2014 2 K 1444/07 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Rechtsvorgängerin der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) produzierte im Zuckerwirtschaftsjahr 2000/2001 eine die marktordnungsrechtliche Quote gemäß der Zuckermarkordnung übersteigende Menge Zucker (sog. C-Zucker). Eine Partie dieses C-Zuckers wurde am 6. September 2001 beim Zollamt T zur Ausfuhr nach Mali angemeldet und per Bahn nach X zur weiteren Verschiffung versandt. Aufgrund eines Fehlers des Zollamts T begleitete das Kontrollexemplar T5 (KE T5) den Transport jedoch nicht, sondern verblieb im Zollamt. Nach Ankunft der Sendung im Hafen wurde diese ohne nochmalige Gestellung auf ein Schiff verladen, das anschließend den Hafen verließ.
- 2 Den Antrag der Rechtsvorgängerin, die Ausfuhrbestätigung auf dem für die Sendung erstellten KE T5 nachträglich zu erteilen, lehnte das Hauptzollamt Y (HZA Y) ab. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Hamburg wies die Klage mit Urteil vom 24. Februar 2006 IV 357/02 (nicht veröffentlicht) ab. Die hiergegen eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde wurde mit Beschluss des erkennenden Senats vom 12. Oktober 2006 VII B 85/06 (BFH/NV 2007, 520) zurückgewiesen.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) hatte zuvor wiederholt Fristverlängerungen zur Vorlage des Ausfuhrnachweises, zuletzt bis zum 31. Dezember 2003, gewährt. Anschließend hatte die Rechtsvorgängerin mit Schreiben vom 22. Januar 2004 eine weitere Fristverlängerung bis zur Entscheidung des FG Hamburg beantragt. Dem hatte das HZA mit Schreiben vom 23. Januar 2004 entsprochen und um Unterrichtung gebeten, falls die Entscheidung des FG Hamburg nicht bis zum 31. Dezember 2004 vorliege. Ende April 2006 hatte

sich das HZA nach dem Verfahrensstand beim HZA Y erkundigt und von diesem eine Kopie des Urteils des FG Hamburg mit dem Hinweis auf die wegen der eingelegten Nichtzulassungsbeschwerde noch ausstehende Rechtskraft bekommen. Nachdem das HZA am 12. März 2007 vom HZA Y über den Ausgang des Beschwerdeverfahrens informiert worden war, setzte es mit Bescheid vom 15. März 2007 die Binnenmarktabgabe für die streitige Menge C-Zucker fest.

- 4 Das FG wies die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage ab. Die Abgabefestsetzung sei rechtmäßig, weil die Klägerin den Ausfuhrnachweis nicht erbracht habe. Anders als die Klägerin meine, sei die marktordnungsrechtliche Festsetzungsfrist nicht abgelaufen, weil das HZA mit seinem Schreiben vom 23. Januar 2004 die Abgabefestsetzung gemäß § 165 Abs. 1 Satz 4 der Abgabenordnung (AO) ausgesetzt und die Festsetzungsfrist deshalb nach § 171 Abs. 8 AO nicht vor dem Ablauf eines Jahres nach Ergehen des Senatsbeschlusses in BFH/NV 2007, 520 geendet habe.
- 5 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, die betreffende Sendung C-Zucker sei unstreitig aus dem Unionsgebiet ausgeführt worden und die unterbliebene Begleitung durch das KE T5 auf dem Transport nach X sei --ebenfalls unstreitig-- auf einen Fehler des Zollamts T zurückzuführen, weshalb von höherer Gewalt auszugehen sei. Dem HZA vorgelegte Ersatznachweise für die Ausfuhr seien zu Unrecht nicht anerkannt worden. Jedenfalls habe das HZA die Abgabe nicht mehr festsetzen dürfen. Eine kalendermäßig bestimmte Fristverlängerung habe das HZA letztmalig bis zum 31. Dezember 2003 gewährt, so dass es die Abgabe vor dem 31. Januar 2004 hätte festsetzen müssen. Eine Aussetzung der Abgabefestsetzung gemäß § 165 Abs. 1 Satz 4 AO durch das Schreiben vom 23. Januar 2004 könne nicht angenommen werden. Dies sei zum einen dem Schreiben nicht zu entnehmen; zum anderen sei die Anwendung des § 165 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 171 Abs. 8 AO mit der unionsrechtlichen Monatsfrist nicht vereinbar. Nationales Verfahrensrecht sei nicht ergänzend anzuwenden.
- 6 Das HZA schließt sich im Wesentlichen den Ausführungen des FG an.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage im Ergebnis zu Recht abgewiesen (§ 126 Abs. 4 FGO). Der angefochtene Abgabenbescheid ist rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 8 1. Für die streitige Menge C-Zucker ist die Binnenmarktabgabe entstanden, weil die Klägerin bzw. ihre Rechtsvorgängerin den erforderlichen Ausfuhrnachweis nicht hat beibringen können.
- 9 Außerhalb der festgelegten Quoten erzeugter C-Zucker war nach Art. 26 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1785/81 des Rates vom 30. Juni 1981 über die gemeinsame Marktorganisation für Zucker (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- Nr. L 177/4) i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Unterabs. 1 der im Streitjahr geltenden Verordnung (EWG) Nr. 2670/81 (VO Nr. 2670/81) der Kommission vom 14. September 1981 mit Durchführungsvorschriften für die Erzeugung außerhalb von Quoten im Zuckersektor (ABIEG Nr. L 262/14) i.d.F. der (Änderungs-)Verordnung (EG) Nr. 158/96 der Kommission vom 30. Januar 1996 (ABIEG Nr. L 24/3) aus dem Gemeinschaftsgebiet auszuführen. Anderenfalls galt nach Art. 1 Abs. 1 Unterabs. 2 VO Nr. 2670/81 die betreffende Menge als auf dem Binnenmarkt abgesetzt mit der Folge, dass --wie im Streitfall geschehen-- für diese Menge nach Art. 3 Abs. 1 VO Nr. 2670/81 die dort beschriebene Abgabe zu erheben war.
- 10 Der Ausfuhrnachweis war nach Art. 2 Abs. 1 Unterabs. 1 VO Nr. 2670/81 der zuständigen Stelle des Mitgliedstaats, auf dessen Hoheitsgebiet der C-Zucker erzeugt worden war, vor dem 1. April zu erbringen, der auf das Ende des Wirtschaftsjahres folgte, in dem er erzeugt worden war, und zwar (u.a.) nach Art. 2 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. b VO Nr. 2670/81 durch Vorlage der in Art. 30 und 31 der Verordnung (EWG) Nr. 3183/80 (VO Nr. 3183/80) der Kommission vom 3. Dezember 1980 über gemeinsame Durchführungsvorschriften für Einfuhr- und Ausfuhrlicenzen sowie Voraussetzungsbescheinigungen für landwirtschaftliche Erzeugnisse (ABIEG Nr. L 338/1) genannten Unterlagen zur Freistellung der Kautions. In Ausfuhrfällen gehörte zu diesen Unterlagen nach Art. 31 Abs. 2 VO Nr. 3183/80 das KE T5 gemäß Art. 10 der Verordnung (EWG) Nr. 223/77 der Kommission vom 22. Dezember 1976 über Durchführungsbestimmungen und Vereinfachungsmaßnahmen des gemeinschaftlichen Versandverfahrens (ABIEG Nr. L 38/20). Die letztgenannte Verordnung war im Streitjahr nicht mehr in Kraft, sondern es galt Art. 912a Abs. 2 der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZKDVO). Nach dieser Vorschrift war in Fällen, in denen --wie im Streitfall-- die Anwendung einer Gemeinschaftsvorschrift auf dem Gebiet der Warenausfuhr von dem

Nachweis abhing, dass die betreffenden Waren der in dieser Maßnahme vorgeschriebenen Bestimmung zugeführt worden waren, dieser Nachweis durch die Vorlage des KE T5 zu erbringen.

- 11 Nach alledem kommt es im Streitfall nicht darauf an, dass --wie die Revision behauptet-- der C-Zucker seinerzeit unstreitig aus dem Gemeinschaftsgebiet ausgeführt worden ist, denn es fehlt an dem hierfür nach den maßgebenden gesetzlichen Vorschriften erforderlichen Nachweis durch die Ausgangsbestätigung der Ausgangszollstelle auf dem KE T5.
- 12 Anders als die Revision meint, ist der fehlende Ausfuhrnachweis auf dem KE T5 nicht auf höhere Gewalt zurückzuführen. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) sind unter "höherer Gewalt" ungewöhnliche und unvorhersehbare Ereignisse zu verstehen, auf die derjenige, der sich auf höhere Gewalt beruft, keinen Einfluss hat und deren Folgen trotz Anwendung der gebotenen Sorgfalt nicht hätten vermieden werden können (vgl. Urteil Eurofit vom 18. Juli 2013 C-99/12, EU:C:2013:487, m.w.N.). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Zwar ist der Hinweis der Revision zutreffend, dass der Verbleib des KE T5 beim Zollamt T auf einem dort unterlaufenen Fehler beruht. Dass die Rechtsvorgängerin der Klägerin die Folgen dieses Fehlers trotz Anwendung der gebotenen Sorgfalt nicht hätte vermeiden können, lässt sich indes nicht annehmen. Wie das FG Hamburg mit Urteil vom 24. Februar 2006 IV 357/02 richtig erkannt hat, ist der Rechtsvorgängerin insoweit grob fahrlässiges Verhalten vorzuwerfen, als die Ausfuhrsendung, ohne sie der Ausgangszollstelle zu stellen (vgl. Art. 793 ZKDVO) und ohne das Nichtvorhandensein des KE T5 zu beachten und sich um seine nachträgliche Beschaffung zu kümmern, verschifft wurde. Auf die zutreffenden Ausführungen des FG Hamburg wird insoweit verwiesen.
- 13 2. Die Binnenmarktabgabe ist auch rechtzeitig festgesetzt worden.
- 14 a) Allerdings teilt der erkennende Senat nicht die Auffassung des FG, es habe insoweit die Festsetzungsfrist nach § 165 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 171 Abs. 8 AO gegolten. Zwar ist es zutreffend, dass nach § 12 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes zur Durchführung der gemeinsamen Marktorganisationen und der Direktzahlungen auf Abgaben zu Marktordnungszwecken die Vorschriften der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden sind. Jedoch war im Streitfall die Abgabenfestsetzung nicht ausgesetzt.
- 15 Zweifelhaft erscheint, ob § 165 Abs. 1 Satz 4 AO überhaupt für Fälle einer vom Abgabepflichtigen beantragten Frist für das Nachreichen erforderlicher Nachweise vorgesehen ist und ob --was die Revision bezweifelt-- nationale Festsetzungsfristen neben den speziellen Fristen, wie sie in der VO Nr. 2670/81 geregelt sind, angewendet werden können. Diese Fragen können allerdings im Streitfall offen bleiben. Jedenfalls kann in dem Schreiben des HZA vom 23. Januar 2004 aus der insoweit maßgeblichen Sicht eines objektiven Empfängers keine Aussetzung der Abgabenfestsetzung gesehen werden.
- 16 Die Aussetzung der Abgabenfestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO geschieht durch einen im Ermessen der Finanzbehörde stehenden Verwaltungsakt, der dementsprechend zu begründen und mit einer Rechtsbehelfsbelehrung zu versehen ist bzw. versehen sein sollte (§§ 121, 356 AO). Solche Bestandteile, die hätten erkennen lassen, das HZA habe eine Regelung durch Verwaltungsakt treffen wollen, enthält das Schreiben des HZA vom 23. Januar 2004 nicht. Das HZA hat darin nichts weiter erklärt, als dem mit Schreiben vom 22. Januar 2004 gestellten Antrag der Rechtsvorgängerin auf Fristverlängerung bis zur Entscheidung des FG Hamburg entsprechen zu wollen. Die Vorschrift des § 165 Abs. 1 Satz 4 AO wird weder im Antragsschreiben der Rechtsvorgängerin noch in der Antwort des HZA erwähnt. Im Übrigen hat das HZA weder in seiner Einspruchsentscheidung vom 1. Oktober 2007 noch in seinen an das FG gerichteten Schriftsätzen diese Vorschrift für sich reklamiert. Auch von einer Aussetzung der Abgabenfestsetzung war im Verwaltungs- und im finanzgerichtlichen Verfahren zu keinem Zeitpunkt die Rede. Wenn auch die ausdrückliche Nennung der Vorschrift und die Verwendung des Wortes "Aussetzung" im Einzelfall entbehrlich sein mögen, so kann eine stillschweigende bzw. konkludente Aussetzung der Steuerfestsetzung gleichwohl nicht angenommen werden, wenn --wie im Streitfall-- jegliche Hinweise und Andeutungen auf einen darauf gerichteten Willen und dessen erkennbare Äußerung fehlen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31. August 1977 II R 27/76, BFHE 123, 292, BStBl II 1978, 120).
- 17 b) Die für den Streitfall maßgebliche Nachweisfrist des Art. 2 Abs. 1 Unterabs. 1 VO Nr. 2670/81 ist allerdings vom HZA mehrfach gemäß Unterabs. 2 der Vorschrift verlängert worden, was nach Art. 3 Abs. 3 VO Nr. 2670/81 zu einer entsprechenden Verlängerung der Festsetzungsfrist des Art. 3 Abs. 2 VO Nr. 2670/81 führte.
- 18 Für die von der Revision vertretene Ansicht, die Nachweisfrist könne nur durch Festlegung eines kalendermäßig bestimmten Datums verlängert werden, gibt Art. 2 Abs. 1 Unterabs. 2 VO Nr. 2670/81 keinen Anhalt. Ein

kalendermäßig bestimm**bares** Datum --wie im Streitfall der Zeitpunkt der Rechtskraft des Urteils des FG Hamburg vom 24. Februar 2006 IV 357/02-- ist ebenfalls zulässig. Außerdem ist im Streitfall zu berücksichtigen, dass das Nachreichen des Ausfuhrnachweises seinerzeit noch möglich schien, weil die Rechtsvorgängerin wegen der nachträglich zu erteilenden Ausgangsbestätigung einen Rechtsstreit führte, auf dessen Fortgang sie keinen Einfluss hatte, so dass das HZA zum damaligen Zeitpunkt eine zeitweise Hinderung der Nachweiserbringung wegen höherer Gewalt annehmen durfte und deshalb nach Art. 1 Abs. 1 Unterabs. 3 VO Nr. 2670/81 die Maßnahmen zu ergreifen hatte, "die aufgrund der vom Beteiligten geltend gemachten Umstände notwendig" waren. Es ist daher rechtlich nicht zu beanstanden, dass das HZA wegen der seitens der Rechtsvorgängerin geltend gemachten Umstände eine Verlängerung der Nachweisfrist "bis zur endgültigen rechtsgültigen Entscheidung des FG Hamburg" für notwendig hielt und der Rechtsvorgängerin erteilte. Auch das seitens der Revision angeführte EuGH-Urteil British Sugar vom 10. Januar 2002 C-101/99 (EU:C:2002:7, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2002, 161) steht einer solchen Fristverlängerung nicht entgegen; die Verlängerung der Nachweisfrist ist nicht Gegenstand jener Entscheidung.

- 19** Im Übrigen verhält sich die Klägerin treuwidrig, wenn sie nunmehr geltend macht, das HZA habe eine Fristverlängerung in dieser Form nicht gewähren dürfen, die in eben dieser Form von ihrer Rechtsvorgängerin beantragt worden war.
- 20** c) Die in dieser Form sowohl beantragte als auch gewährte Fristverlängerung war schließlich von einer Mitwirkung der Klägerin bzw. ihrer Rechtsvorgängerin insoweit abhängig, als das HZA, das an dem Rechtsstreit vor dem FG Hamburg nicht beteiligt war, über dessen Ausgang unterrichtet werden musste, was dem HZA von der Rechtsvorgängerin zugesagt worden war und auch im letzten Satz des HZA-Schreibens vom 23. Januar 2004 deutlich zum Ausdruck kam. Dieser Mitwirkungspflicht ist weder die Rechtsvorgängerin noch die Klägerin nachgekommen, was zur Folge hatte, dass das HZA sich beim HZA Y über den Stand des Verfahrens erkundigen musste. Die Klägerin muss es daher --ebenfalls nach dem Grundsatz von Treu und Glauben-- gegen sich gelten lassen, dass die ihr bzw. der Rechtsvorgängerin gewährte Fristverlängerung erst am 12. März 2007 endete, als das HZA vom HZA Y über den Ausgang des Beschwerdeverfahrens beim BFH informiert worden war. Mit dem Bescheid des HZA vom 15. März 2007 ist die Binnenmarktabgabe somit rechtzeitig festgesetzt worden.
- 21** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de