Urteil vom 20. Februar 2018, VII R 21/16

Kostenschuldnerschaft in Bezug auf Lagergebühren für nicht abgeholte Postsendungen

ECLI:DE:BFH:2018:U.200218.VIIR21.16.0

BFH VII. Senat

VwKostG § 13, ZollVG § 5, AO § 5, AO § 88

vorgehend FG Hamburg, 08. Juni 2016, Az: 4 K 23/14

Leitsätze

1. Zur Zahlung der Kosten für die Lagerung nicht abgeholter Postsendungen ist verpflichtet, wer die Amtshandlung veranlasst oder zu wessen Gunsten sie vorgenommen wird. Als Kostenschuldner kommen demnach das Unternehmen, das die Postsendungen zur Zollstelle befördert hat, und die Selbstverzoller in Betracht .

2. Handelt es sich um ein Massenverfahren und ist der Aufwand für die Ermittlung der Selbstverzoller für das HZA unverhältnismäßig hoch, während das Unternehmen, das die Postsendungen befördert, über deren Daten verfügt, ist es ermessensgerecht, nur dieses als Kostenschuldner in Anspruch zu nehmen .

Tenor

Auf die Revision des Hauptzollamts wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 9. Juni 2016 4 K 23/14 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) befördert Postsendungen aus Drittländern in Erfüllung der Verbindlichkeiten, die sich für die Bundesrepublik Deutschland aus dem Weltpostvertrag (WPV) ergeben. Sendungen an sog. Selbstverzoller oder Sendungen, an denen nicht alle erforderlichen Informationen angebracht sind oder bei denen Verstöße gegen Verbote und Beschränkungen in Betracht kommen, können nicht direkt bei den an den Auswechslungsstellen der Klägerin angesiedelten Zollstellen zum freien Verkehr abgefertigt werden. Diese befördert die Klägerin im externen Versandverfahren zum für den Adressaten zuständigen Zollamt (ZA), wo sie die Sendungen zur Beendigung des Versandverfahrens gestellt. Außerdem informiert sie die Empfänger dieser Postsendungen über deren Eingang beim zuständigen ZA. Holt der Empfänger die Postsendung nicht innerhalb der Lagerfrist ab, nimmt die Klägerin sie zurück und übermittelt sie dem Postdienstleister, von dem sie die jeweilige Sendung übernommen hat. Welche Sendungen für Selbstverzoller bestimmt sind, ist weder auf den Postübergabebögen, die die Sendungen im Versandverfahren begleiten, noch sonst für die Zollverwaltung ersichtlich.

2 Mit 120 Kostenbescheiden setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) für die Lagerung von Postsendungen zwischen dem 11. Februar 2010 und dem 30. August 2013 Lagerkosten in Höhe von insgesamt 125.222 € fest. Die hiergegen erhobenen Einsprüche blieben ohne Erfolg.

3 Das Finanzgericht (FG) urteilte hingegen, die Kostenbescheide seien rechtswidrig, weil neben der Klägerin weitere Kostenschuldner vorhanden seien und das HZA das ihm insoweit zustehende Auswahlermessen nicht ausgeübt habe. Dieser Ermessensausfall könne nicht geheilt werden.

4 Die Postsendungen würden zu Gunsten der Klägerin gelagert, weil durch die Aufbewahrung eine ihrer gesetzlichen Pflichten erfüllt werde. Denn sie sei durch Bundesgesetz verpflichtet, Postsendungen, die den Regeln des WPV unterlägen, aufzubewahren, bevor sie dem Absender zurückgesandt würden. Aus diesem Grund habe sie die Lagerung auch veranlasst.

5 Neben der Klägerin seien auch die Absender der gelagerten Sendungen, die Selbstverzoller sowie alle übrigen Empfänger Kostenschuldner. Die Absender hätten die Überführung in den freien Verkehr durch unvollständige Angaben oder den Versand von Waren verhindert, die gegen Verbote und Beschränkungen verstoßen könnten. Die Selbstverzoller hätten durch ihre entsprechende Erklärung die Überführung der Postsendungen zum externen Versandverfahren, deren Gestellung und die anschließende Lagerung veranlasst. Schließlich seien auch alle übrigen Empfänger Kostenschuldner, weil sie die kostenverursachende Handlung veranlasst hätten, wofür die Teilnahme am Postverkehr mit einer postalischen Anschrift ausreiche. Außerdem werde zu ihren Gunsten gelagert, da sie hierdurch --genau wie Selbstverzoller-- Zeit und Gelegenheit erhielten, über die Anmeldung der Waren zu einem Zollverfahren zu entscheiden.

6 Seine Revision begründet das HZA dahin, es sei ihm hinsichtlich der Postsendungen nur bekannt gewesen, dass sie vom angegebenen Empfänger nicht abgeholt worden seien. Weitergehende Ermittlungen für jede einzelne Postsendung habe es aufgrund des damit verbundenen Aufwands nicht vorgenommen und auch die Klägerin habe weitere Informationen nicht zur Verfügung gestellt. Es könne daher in jedem Einzelfall nicht ausgeschlossen werden, dass es sich um eine nicht bestellte Sendung handele. Es teile die Auffassung der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach das willentliche Handeln ausschließlich bei der Klägerin in der Gestellung zur Beendigung des Versandverfahrens und dem sich daraus ergebenden In-Gang-Setzen der vorübergehenden Verwahrung bzw. der Lagerung gegen Gebühr liege. Ein in einem Drittland ansässiger Absender komme nicht als Kostenschuldner in Betracht, weil ihm nicht ein willentliches Handeln mit Blick auf die durch die Klägerin einzuhaltenden zollrechtlichen Verpflichtungen unterstellt werden könne. Eine Lagerung der Sendung liege auch nicht im Interesse des Absenders, sondern die direkte und zügige Zustellung.

7 Eine Kostenschuldnerschaft des Empfängers komme lediglich in Frage, wenn ihm im Einzelfall die Veranlassung der Lagerung zuzurechnen sei, was ohne weitere Ermittlungen im Regelfall nicht festgestellt werden könne. Weitere Ermittlungen seien jedoch unverhältnismäßig und überstiegen die gesetzliche Aufklärungspflicht.

8 Das HZA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Die Empfänger der nicht abgeholten Postsendungen seien Kostenschuldner der Verwahrungsgebühren, weil sie deren Veranlasser und auch Begünstigte seien. Sie seien auch bei nicht bestellten Sendungen die Veranlasser der Lagerung, weil die Befugnis nach § 5 Abs. 2 des Zollverwaltungsgesetzes (ZollVG) die Gestellung der Waren umfasse und auch für nicht bestellte Postsendungen gelte. In den Fällen der Selbstverzollung sei sie (die Klägerin) befugt, die Nichtunionswaren zur zuständigen Zollstelle zu befördern und diese dort ohne Zollanmeldung für die Empfänger zu gestellen. Die Postsendungen seien im Pflichtenkreis der Empfänger gegenüber den für sie zuständigen Zollstellen gelagert worden. Die Empfänger seien auch Begünstigte, weil sie durch die Lagerung Zeit und Gelegenheit erhielten, eine zollrechtliche Bestimmung zu wählen.

11 Sie selbst sei nicht Kostenschuldnerin, da sie weder Veranlasserin noch Begünstigte der Lagerung sei und die Voraussetzungen für ihre Inanspruchnahme als Gesamtschuldnerin nicht vorlägen. Sie erfülle mit der Gestellung bei den zuständigen Zollstellen lediglich ihre Verpflichtungen aus dem externen Versandverfahren und veranlasse nicht die Lagerung. Die Pflichten aus dem WPV könnten ohnehin keinem Pflichtenkreis gegenüber den für die Empfänger zuständigen Zollstellen zugerechnet werden, weil diese nur im Verhältnis zu den Benutzern und zu anderen Postverwaltungen bestünden. Die Lagerung der Postsendungen sei für sie auch kein Vorteil gewesen, weil sie sogar zur sofortigen Rücksendung befugt gewesen sei. Jedenfalls seien die Veranlasser vorrangig in Anspruch zu nehmen. Das HZA habe ein etwaiges Auswahlermessen nicht ausgeübt und dieses Ermessen sei auch nicht auf null reduziert gewesen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das angefochtene Urteil verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das HZA hat im Ergebnis zu Recht nur die Klägerin als Kostenschuldnerin in Anspruch genommen.

13 1. Der Gebührentatbestand gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Verwaltungskostengesetzes (VwKostG) i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 der Zollkostenverordnung (ZollKostV), wonach für die Lagerung von Nichtgemeinschaftswaren durch die Zollstelle eine Verwahrungsgebühr erhoben wird, die für Post- und Kuriersendungen bis 20 kg je Packstück 0,50 € pro Tag beträgt, ist erfüllt. Infolge ihrer Gestellung (Art. 4 Nr. 19 des Zollkodex --ZK--) erhielten die Postsendungen die Stellung vorübergehend verwahrter Waren i.S. des Art. 50 ZK und wurden gemäß Art. 51 Abs. 1 ZK bei der Zollstelle gelagert. Das HZA berechnete die Kosten unter Berücksichtigung der gebührenfreien Tage (§ 7 Abs. 2 Nr. 1 und 2 ZollKostV).

14 2. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 VwKostG, der gemäß § 178 Abs. 4 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) auch nach dem Inkrafttreten des Bundesgebührengesetzes am 15. August 2013 weiter gilt, ist zur Zahlung der Kosten verpflichtet, wer die Amtshandlung veranlasst oder zu wessen Gunsten sie vorgenommen wird. Gebührenrechtlicher Veranlasser ist, wer die kostenverursachende Amtshandlung willentlich herbeigeführt hat, oder derjenige, in dessen Pflichtenkreis sie erfolgt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 22. Oktober 1992 3 C 2.90, BVerwGE 91, 109, und vom 10. Dezember 2015 3 C 3.15, BVerwGE 153, 321). Mehrere Kostenschuldner sind gemäß § 13 Abs. 2 VwKostG Gesamtschuldner.

15 Welcher von mehreren grundsätzlich gleichrangigen Schuldnern in Anspruch genommen werden soll, steht nicht im freien Belieben, sondern im pflichtgemäßen Auswahlermessen der Behörde, für das die allgemeinen Grundsätze des § 5 AO gelten.

16 3. Die Klägerin und die Empfänger, die sich ihr gegenüber als Selbstverzoller registriert haben, sind Veranlasser der gebührenpflichtigen Lagerung und damit gemäß § 13 Abs. 2 Nr. 1 Alternative 1 i.V.m. Abs. 2 VwKostG Gesamtschuldner der Lagerkosten, die zwischen dem 11. Februar 2010 und dem 30. August 2013 entstanden sind.

17 a) Die Klägerin beförderte die Postsendungen, die sie nicht bereits bei den an den Auswechslungsstellen angesiedelten Zollstellen aufgrund ihrer gesetzlichen Vertretungsmacht nach § 5 Abs. 2 ZollVG im Namen des Empfängers zum zollrechtlich freien Verkehr überführen konnte, gemäß Art. 91 Abs. 2 Buchst. f ZK im externen Versandverfahren zu der für den Empfänger zuständigen Zollstelle. Als Inhaberin des Versandverfahrens gestellte sie die Nichtgemeinschaftswaren gemäß Art. 92 Abs. 1 ZK der Bestimmungszollstelle, wodurch das externe Versandverfahren beendet wurde. Durch die Gestellung i.S. des Art. 4 Nr. 19 ZK erhielten die Nichtgemeinschaftswaren außerdem nach Art. 55 i.V.m. Art. 50 ZK die Rechtsstellung von Waren in vorübergehender Verwahrung bis zum Erhalt einer zollrechtlichen Bestimmung. Die Lagerung als kostenpflichtige Amtshandlung trat demnach kraft Gesetzes ein, weshalb es nicht darauf ankommt, ob die Klägerin neben der Gestellung auch die Lagerung gewollt hat. Die Gestellung gehörte zudem zum Pflichtenkreis der Klägerin, weil sie gemäß Art. 96 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a ZK als Hauptverpflichtete (Inhaberin des externen Versandverfahrens) zur Gestellung der Postsendungen bei der Bestimmungszollstelle verpflichtet war. Dabei handelte es sich um eine eigene und nicht als Vertreter des Warenempfängers zu erfüllende Pflicht, auch wenn die Warenbeförderung in dessen Interesse lag (vgl. Senatsurteil vom 26. September 2012 VII R 65/11, BFHE 239, 461, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2013, 39).

18 Dass sich die Beförderungspflicht der Klägerin aus dem WPV ergibt, führt zu keinen anderen Rechtsfolgen als bei anderen Kurierdiensten oder Transporteuren, deren Verpflichtung zur Beförderung und Lieferung der Einfuhrsendungen auf privatrechtlichen Vereinbarungen beruht. Auf die Regelungen im WPV und die Ergänzenden Bestimmungen kommt es nicht an, da sich die Veranlassung der kostenpflichtigen Amtshandlung bereits aus der zollrechtlichen Gestellung ergibt.

19 b) Neben der Klägerin haben die Selbstverzoller die Lagerung der Postsendungen veranlasst und sind daher ebenfalls Kostenschuldner. Widersprach ein Empfänger der gesetzlichen Vertretungsmacht gemäß § 5 Abs. 2 ZollVG durch Mitteilung gegenüber der Klägerin, war diese nicht mehr befugt, die Postsendung für den Empfänger abfertigen zu lassen. Stattdessen musste sie ein externes Versandverfahren eröffnen, um die Postsendung unter Beibehaltung des Status einer Nichtgemeinschaftsware zum für den Empfänger zuständigen (meist Wohnsitz-)ZA zu befördern und dort zu gestellen.

20 c) Die anderen Empfänger sowie die Absender sind nicht Veranlasser der kostenpflichtigen Lagerung.

21 Indem die Absender die Postsendungen auf den Weg gebracht, zumindest in einem Teil der Fälle unzureichende Angaben gemacht oder Waren versandt haben, die gegen Verbote und Beschränkungen verstoßen könnten, haben sie zwar eine Bedingung für die vorübergehende Verwahrung bei der Zollstelle in Gestalt einer sog. conditio sine qua non gesetzt, welche allerdings allein für die Annahme eines "willentlichen Herbeiführens einer Amtshandlung" im Sinne vorgenannter Rechtsprechung des BVerwG (Urteile in BVerwGE 91, 109, und in BVerwGE 153, 321) nicht als ausreichend angesehen werden kann.

22 Dass die vorübergehende Verwahrung von Postsendungen bei der Zollstelle "zum Pflichtenkreis" des jeweiligen Absenders gehört, lässt sich ebenfalls nicht annehmen, denn zollrechtliche Pflichten obliegen --wie ausgeführt-- der Klägerin, die aus Drittländern eingetroffene Postsendungen im externen Versandverfahren zur zuständigen Zollstelle befördert.

23 Genauso wenig veranlasst ein Empfänger die Lagerung der Postsendungen allein dadurch, dass er aus melderechtlichen Gründen eine Anschrift unterhält. Denn damit ist ebenfalls kein auf die Herbeiführung einer kostenpflichtigen Amtshandlung gerichteter Wille verbunden. Auch wenn in vielen Fällen die Vermutung nahe liegt, dass dem Absender für die Versendung Kosten entstehen und er diese daher mit Einverständnis des Empfängers vornimmt, steht eine undifferenzierte Inanspruchnahme aller Empfänger unabhängig von ihrem konkreten Verursachungsbeitrag mit der vorgenannten Rechtsprechung zur Definition des "Veranlassens" der Amtshandlung nicht in Einklang. Auch kann ohne Kenntnis der näheren Umstände der jeweiligen Warenversendung ein die vorübergehende Verwahrung einschließender "Pflichtenkreis" des Empfängers der Postsendung (außer in Selbstverzoller-Fällen) nicht bejaht werden.

24 Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der gesetzlichen Vertretungsmacht nach § 5 Abs. 2 ZollVG, die es der Klägerin gestattet, Zollanmeldungen in Vertretung des Empfängers abzugeben. In den hier zu entscheidenden Fällen hat die Klägerin von ihrer gesetzlichen Vertretungsmacht gerade keinen Gebrauch machen können, weil Angaben oder Unterlagen fehlten oder ein Verstoß gegen Verbote und Beschränkungen in Betracht kam.

25 d) Ob die Lagerung der Postsendungen auch zu Gunsten der Klägerin, der Absender oder der Empfänger vorgenommen wurde (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 VwKostG), kann dahinstehen, weil nach der Rechtsprechung des BVerwG, der der Senat folgt, die Veranlasser vorrangig in Anspruch zu nehmen sind. Die Behörde kann sich erst dann an den Begünstigten halten, wenn ein Veranlasser entweder nicht vorhanden ist oder gewichtige Gründe für die Inanspruchnahme des Begünstigten sprechen (vgl. BVerwG-Urteile vom 30. Juni 1972 VII C 48.71, und vom 1. März 1996 8 C 29.94, BVerwGE 100, 323). Solche Gründe hat das FG nicht festgestellt.

26 4. Das HZA hat im Ergebnis zu Recht allein die Klägerin als Kostenschuldnerin in Anspruch genommen und eine Ausübung des Auswahlermessens im Hinblick auf den in Anspruch zu nehmenden Kostenschuldner gemäß § 13 Abs. 2 VwKostG i.V.m. § 5 AO für entbehrlich gehalten.

27 Dem HZA waren im Streitfall --abgesehen von der Klägerin-- weitere Kostenschuldner nicht bekannt. Die Registrierung als Selbstverzoller wurde ausschließlich gegenüber der Klägerin abgegeben, die diese Information nicht dem HZA weitergab.

28 Das HZA hatte nicht die Pflicht zu ermitteln, bei welchen Empfängern es sich um Selbstverzoller handelte. Nach § 88 Abs. 1 Satz 1 AO ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen, wobei sich der Umfang dieser Ermittlungspflicht nach den Umständen des Einzelfalls richtet (§ 88 Abs. 1 Satz 3 AO in der bis zum 31. Dezember 2016 gültigen Fassung). Bei der Verwirklichung des Steueranspruchs dürfen sowohl die Grenzen der dem Staat verfügbaren personellen und finanziellen Mittel (vgl. Bundesverfassungsgericht --BVerfG--, Urteil vom 9. März 2004 2 BvL 17/02, BStBl II 2005, 56, unter C.II.2.b) als auch Zweckmäßigkeitserwägungen berücksichtigt werden. Die Aufklärungspflicht der Finanzbehörden wird darüber hinaus von der Zumutbarkeit begrenzt (BVerfG-Beschluss vom 20. Juni 1973 1 BvL 9-10/71, BVerfGE 35, 283, unter B.II.2., m.w.N.) sowie dem Verhältnis zwischen dem voraussichtlichen Arbeitsaufwand und dem steuerlichen Erfolg (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 35, 283, unter B.II.2., m.w.N.; vgl. auch Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BTDrucks 18/7457, S. 68 betreffend die spätere Änderung des § 88 AO).

29 Die Ermittlungspflicht des HZA war im Streitfall eingeschränkt, weil es sich bei der Postabfertigung um ein Massenverfahren handelt, dessen effektive Bewältigung nur dann sichergestellt werden kann, wenn das HZA nicht in jedem Einzelfall durch Nachfragen bei den Empfängern oder bei der Klägerin ermitteln muss, welche der nicht abgeholten Postsendungen an einen Selbstverzoller adressiert war. In diesem Zusammenhang ist auch zu

berücksichtigen, dass es im Einzelfall um die Festsetzung von wenigen Euro ging. Der Arbeitsaufwand, der mit der Ermittlung der Selbstverzoller einherginge, stünde dazu in keinem angemessenen Verhältnis.

30 Vielmehr hatte die Klägerin die Obliegenheit, dem HZA mitzuteilen, welcher der Empfänger der gesetzlichen Vertretungsmacht widersprochen hatte. Die Klägerin verfügte über diese Informationen und hätte diese der Verwaltung ohne unzumutbaren Aufwand zur Verfügung stellen können, zumal sie bereits nach der Ankunft der Postsendungen an den Auswechslungsstellen einen Abgleich der ankommenden Postsendungen mit den registrierten Selbstverzollern durchgeführt hat, um zu klären, welche Postsendungen sie zum für den Empfänger zuständigen ZA befördern musste.

31 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de