

# Urteil vom 11. November 2014, VII R 21/12

## Keine Mitwirkungspflicht eines Herstellers bei Reimport

BFH VII. Senat

AO § 88, AO § 93, AO § 97, ZK Art 6, ZK Art 14, ZK Art 185, EWGV 2454/93 Art 2, EWGV 2913/92 Art 6, EWGV 2913/92 Art 14, EWGV 2913/92 Art 185, ZKDVO Art 2

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 15. April 2012, Az: 7 K 2968/11

## Leitsätze

1. Über Art. 2 ZKDVO hinaus besteht keine Verpflichtung des HZA, die für die Inanspruchnahme der Vergünstigungen für Rückwaren erforderlichen Daten von Amts wegen zu erheben.
2. Der Beibringungsgrundsatz des Art. 6 Abs. 1 ZK verdrängt den Amtsermittlungsgrundsatz und damit auch die Mitwirkungspflichten Dritter.
3. Hersteller und Ausführer einer Ware sind an ihrer Wiedereinfuhr nicht ohne Weiteres i.S. des Art. 14 ZK mittelbar beteiligt.
4. Ein Aufklärungsersuchen oder eine Amtshilfeanforderung kann die Befugnisse der ersuchten Behörde nicht erweitern und nicht erforderliche oder unverhältnismäßige Ermittlungsmaßnahmen nicht rechtfertigen.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 16. April 2012 7 K 2968/11 und die Bescheide des Hauptzollamts vom 10. August 2011 und vom 22. September 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. November 2011 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat das Hauptzollamt zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), die u.a. in der Europäischen Union (EU) Waren der Marke X herstellt und weltweit exportiert, gemäß Art. 14 des Zollkodex (ZK) verpflichtet ist, dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Hauptzollamt --HZA--) mitzuteilen und durch Unterlagen zu belegen, in welchem Umfang Einfuhrwaren i.S. des Art. 84 Abs. 2 ZK in sieben PKW enthalten sind, die von einem Dritten (Anmelderin) im nicht-europäischen Ausland erworben und in die EU reimportiert wurden.
- 2 Die Anmelderin meldete die PKW zum freien Verkehr an und beantragte, sie gemäß Art. 185, 187 ZK als Rückwaren zu behandeln. Dies wurde abgelehnt. Im Einspruchsverfahren sandte das HZA den von der Anmelderin ausgefüllten Vordruck des Informationsblatts INF 1 gemäß Art. 523 Buchst. b der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZKDVO) an die für die Klägerin zuständige Überwachungszollstelle, das Hauptzollamt Y. Dieses teilte mit, anhand der vorhandenen Daten könne nicht mitgeteilt werden, in welchem Umfang in den PKW Einfuhrwaren enthalten seien. Der Klägerin sei sowohl das Verfahren der Zollrückvergütung (Art. 114 Abs. 2 Buchst. b i.V.m. Abs. 1 Buchst. b ZK) als auch das Nichterhebungsverfahren (Art. 114 Abs. 2 Buchst. a i.V.m. Abs. 1 Buchst. a ZK) bewilligt gewesen; die Abrechnung sei nach Teilenummern der Klägerin erfolgt. Der Einspruch der Anmelderin wurde hierauf durch das beklagte HZA zurückgewiesen. Die Behandlung als Rückwaren komme nicht in Betracht. Bekanntermaßen würden die für den Export bestimmten Fahrzeuge unter Verwendung von Drittlandware hergestellt, die bei der Anmeldung

der PKW zum freien Verkehr zu verzollen sei. Es liege weder ein Exemplar der Ausfuhranmeldung noch ein Auskunftsblatt INF 3 gemäß Art. 850 ff. ZKDVO vor.

- 3 Die Anmelderin erhob unter Berufung auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 22. Mai 2003 C-56/02 --Rebmann-- (Slg. 2003, I-5499, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2003, 267) Klage. Das Finanzgericht (FG), das von der Nämlichkeit der PKW i.S. des Art. 186 ZK, Art. 846 ZKDVO überzeugt war, beschloss, dem beklagten HZA aufzugeben, bei der Klägerin die Ausfuhr- oder Wiederausfuhranmeldungen anzufordern und über Art und Menge der bei der Herstellung der PKW verwendeten Einfuhrwaren Auskunft zu verlangen (Beschluss vom 6. Juni 2011 im Verfahren 7 K 337/08).
- 4 Das HZA forderte die Klägerin hierauf unter Fristsetzung und Zwangsgeldandrohung auf, die entsprechenden Unterlagen vorzulegen und Auskünfte zu erteilen. Das Einspruchsverfahren gegen die Zwangsgeldandrohung wurde zum Ruhen gebracht. Einspruch und Klage gegen das Auskunftsverlangen blieben ohne Erfolg. Das FG urteilte, die Inanspruchnahme der Klägerin sei rechtmäßig. Das Auskunftsverlangen sei erforderlich, um die der Anmelderin zu erstattenden Zollbeträge zu berechnen. Wenn in den Fahrzeugen nur in geringem Umfang Drittlandsteile enthalten seien, widerspreche die Erhebung der vollen Abgaben dem Wirtschaftszollgedanken und europäischem Recht, wie die Ausführungen des Generalanwalts in den Schlussanträgen vom 13. Februar 2003 in der Rechtssache C-56/02 --Rebmann-- zeigten. Wenn eine Person nicht in der Lage sei, die für die Entscheidung erforderlichen Unterlagen vorzulegen, habe die Zollbehörde alle ihr zugänglichen Angaben zu liefern. Aufgrund der Besonderheiten des der Klägerin bewilligten Abrechnungsverfahrens seien das Auskunftsverfahren nach Art. 187 ZK i.V.m. Art. 523 Buchst. b 1. Anstrich ZKDVO, Anhang 71 und das Bemühen des Gerichts, von der Überwachungs Zollstelle der Klägerin die nötigen Angaben zu erhalten, erfolglos gewesen. Dieses Informationsdefizit sei nur durch Anforderung der benötigten Unterlagen und Angaben beim Bewilligungsinhaber zu kompensieren. Nach Art. 14 ZK müssten Personen, die unmittelbar oder mittelbar an Vorgängen im Rahmen des Warenverkehrs beteiligt seien, den Zollbehörden zur Anwendung des Zollrechts auf Verlangen alle Unterlagen und Angaben zur Verfügung stellen und jede erforderliche Unterstützung gewähren. Da der Reimport Waren betreffe, die von der Klägerin hergestellt worden seien, sei sie am Zollverfahren der Anmelderin mittelbar beteiligt.
- 5 Das Auskunftsverlangen sei geeignet; die Klägerin habe nicht bestritten, die verlangten Auskünfte geben bzw. die Unterlagen liefern zu können. Das angefochtene Mitwirkungsverlangen sei auch nicht unangemessen. Der Anmelderin werde ausschließlich der Einfuhrabgabebetrag mitgeteilt; ein Rückschluss etwa auf in den Veredelungserzeugnissen enthaltene Einfuhrwaren sei nicht möglich. Bei der Gewichtung des Wettbewerbsinteresses der Klägerin und der Gefahr von Nachahmungsfällen dürfe die offenkundig gegebene Verbundenheit der Klägerin mit der Wiederverkäuferin nicht unberücksichtigt bleiben. Die Klägerin sei gegenüber ihren Generalimporteuren in Drittländern allgemein konzernrechtlich oder im Einzelfall kaufrechtlich in der Lage, unerwünschte Rückverkäufe zu erschweren.
- 6 Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision der Klägerin.
- 7 Sie trägt u.a. vor, das FG lege Art. 6, Art. 14 ZK und Art. 2 ZKDVO unzutreffend aus. Es sei ihr, der Klägerin, unzumutbar, zum eigenen Schaden die geforderten Unterlagen und Informationen mit erheblichem Aufwand unter Offenbarung von Betriebsgeheimnissen im Interesse eines Konkurrenzunternehmens aufzubereiten und vorzulegen. Ergänzend weist sie auf die Gefahr von Nachahmungsfällen hin.
- 8 Das HZA schließt sich den Ausführungen des FG an.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Klägerin ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und des Auskunftsverlangens in Gestalt der Einspruchsentscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO) und ist auch nicht im Ergebnis richtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Das Auskunftsverlangen ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 10 1. Das HZA ist bereits vor Erlass des angefochtenen Auskunftsverlangens seiner Ermittlungspflicht vollständig nachgekommen.

- 11** a) Aus dem Amtsermittlungsgrundsatz folgt keine Pflicht des beklagten HZA zur Beschaffung der von der Anmelderin benötigten Daten. Nach Art. 185 Abs. 1 ZK werden Rückwaren nur *auf Antrag* von den Einfuhrabgaben befreit. Nach Art. 6 Abs. 1 ZK muss der Antragsteller alle Angaben und Unterlagen beibringen, welche die Zollbehörde für die Entscheidung über die Abgabenbefreiung benötigt. Der Bebringungsgrundsatz des Art. 6 Abs. 1 ZK verdrängt insoweit den allgemeinen Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 der Abgabenordnung --AO--) und damit die Mitwirkungspflichten Dritter nach §§ 93 und 97 AO (vgl. auch Weymüller in Dorsch, Zollrecht, Art. 6 ZK Rz 19 ff.; Witte, Zollkodex, 6. Aufl., Art. 6 Rz 26). Es ist deshalb vorliegend nicht streitentscheidend, ob die nur beschränkte Eingriffe ermöglichenden §§ 93 und 97 AO für an Dritte --weder mittelbar noch unmittelbar Beteiligte-- gerichtete Auskunftsverlangen durch Art. 14 ZK überlagert werden (vgl. Weymüller in Dorsch, a.a.O., Art. 14 ZK Rz 15; Friedrich in Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 14 ZK Rz 2) oder nicht, wie dies die AO-DV Zoll (VSF S 03 00) annimmt.
- 12** Auch der vom FG angeführte sog. Wirtschaftszollgedanke --wenn er überhaupt als das Unionsrecht prägender Leitgedanke angesehen werden könnte-- rechtfertigt die Erhebung von Einfuhrabgaben bei der Anmelderin, denn er besagt, dass der Zollanspruch des Einfuhrlands an den Eingang einer Ware in den Wirtschaftskreislauf dieses Lands anknüpfen soll (vgl. Witte/Alexander, a.a.O., Einführung Rz 19). Das ist hinsichtlich reimportierter Ware gegeben, weil sie durch Ausfuhr zu Nicht-Unionsware geworden ist.
- 13** b) Gemäß Art. 2 ZKDVO sind die Zollbehörden verpflichtet, von Amts wegen die Unterlagen und Angaben zu liefern, die ihnen zur Verfügung stehen, wenn eine Person, die eine Entscheidung beantragt, nicht in der Lage ist, alle für die Entscheidung erforderlichen Unterlagen vorzulegen. Dabei haben die Abfertigungszollstellen das vorgeschriebene Verfahren der Zusammenarbeit der Verwaltungen anzuwenden, wenn der Anmelder u.a. nachgewiesen hat, dass es sich bei den eingeführten Waren um Veredelungserzeugnisse handelt, auf die gemäß Art. 185, 187 ZK, Art. 848 ZKDVO die Rückwarenregelung Anwendung finden kann, es ihm aber nicht möglich ist, sämtliche Angaben zu liefern, die für die Berechnung der Abgaben erforderlich sind (EuGH-Urteil in Slg. 2003, I-5499, ZfZ 2003, 267). Wenn eine Behörde ohnehin über die erforderlichen Unterlagen oder Daten verfügt, ist es nicht erforderlich und damit unverhältnismäßig, diese Informationen vom Zollanmelder zu verlangen. Dabei soll es unter bestimmten Voraussetzungen nicht von Zufälligkeiten der Zollorganisation abhängen, ob die Informationen gerade bei der Behörde verfügbar sind, die für die Wareneinfuhr zuständig ist.
- 14** Im Streitfall ist das HZA dieser Verpflichtung zur Erhebung der behördenintern vorliegenden Daten durch Übersendung des INF 1 an das Hauptzollamt Y nachgekommen, allerdings ohne das von der Anmelderin erhoffte Ergebnis.
- 15** Eine Verpflichtung, zugunsten eines Anmelders die für die Inanspruchnahme der Vergünstigungen für Rückwaren erforderlichen Daten erst noch zu erheben, folgt weder aus Art. 2 ZKDVO noch aus dem genannten EuGH-Urteil. Zwar meinte der Generalanwalt in seiner Stellungnahme vom 13. Februar 2003 in der Sache C-56/02 --Rebmann--, auf die sich das FG beruft, u.a., dass sich die Verwaltung die betreffenden Angaben, sofern sie ihr *zugänglich* seien, ggf. *beschaffen* müsste --zumindest--, wenn sie in einem Zollarchiv vorhanden seien. Der EuGH hat diese --auslegungsbedürftige-- Formulierung nicht übernommen und sich auch im Übrigen gegenüber umfangreichen Ermittlungspflichten der Behörden zurückhaltend gezeigt (z.B. Urteil vom 27. September 2007 C-184/05 --Twhow International--, Slg. 2007, I-7897, BStBl II 2009, 83). Dem ist zuzustimmen. Liegen Daten nicht bei einer Zollbehörde vor, gilt Art. 6 ZK uneingeschränkt.
- 16** 2. Das HZA ist auch nicht berechtigt, von der Klägerin die angeforderten Unterlagen und Auskünfte zu verlangen.
- 17** a) Die Voraussetzungen des Art. 14 ZK liegen im Streitfall nicht vor. Die Klägerin ist nicht wenigstens mittelbar an der Einfuhr der PKW beteiligt.
- 18** "Unmittelbar oder mittelbar an Vorgängen im Rahmen des Warenverkehrs beteiligt" bedeutet, dass der Betreffende an den konkreten Vorgängen des Warenverkehrs beteiligt ist, auf die die Zollbehörde zollrechtliche Vorschriften anwenden will ("zur Anwendung des Zollrechts", vgl. dazu die Beispiele bei Weymüller in Dorsch, a.a.O., Art. 14 ZK Rz 14; so auch Friedrich in Schwarz/Wockenfoth, a.a.O., Art. 14 ZK Rz 4).
- 19** Für die Sondervorschrift zur nachträglichen Prüfung (nach Überlassung der Waren) von Zollanmeldungen gemäß Art. 78 ZK hat der Senat mit Urteil vom 28. Januar 2014 VII R 17/12 (BFHE 244, 178, ZfZ 2014, 225) den Erwerber einer Einfuhrware als geschäftlich mittelbar beteiligte Person angesehen. Damit lässt sich der Streitfall jedoch nicht vergleichen, denn in jenem Fall ging es um für den Zollwert bedeutsame Zahlungen, die bei einem Einfuhrvorgang erfahrungsgemäß von verschiedenen Personen geleistet werden, wie dies z.B. in einer Käuferkette der Fall sein kann. Der Senat hat bereits mehrfach entschieden (Urteile vom 27. Februar 2007 VII R 25/06, BFHE 216, 459, ZfZ

2007, 124; vom 4. Juli 2013 VII R 56/11, BFHE 242, 472, ZfZ 2013, 271), dass insoweit der gesamte wirtschaftliche Einfuhrvorgang zu betrachten ist. Deshalb ist es in solchen Fällen auch gerechtfertigt, einen späteren Käufer als mittelbar am Einfuhrgeschäft beteiligt anzusehen.

- 20** Im Streitfall gibt es indes keine Feststellung des FG, die es rechtfertigen könnte, die Ausfuhr der PKW durch die Klägerin und ihre Wiedereinfuhr durch die Anmelderin wirtschaftlich als einheitlichen Einfuhrvorgang anzusehen. Die Klägerin hat die Fahrzeuge insbesondere nicht mit der Absicht des Reimports ausgeführt, so dass Aus- und Wiedereinfuhr auch nicht in einer Gesamtbetrachtung als einheitlicher Vorgang angesehen werden können. Mit der Ausfuhr der PKW aus dem Zollgebiet der Union sind sie zu Nicht-Unionswaren geworden.
- 21** b) Auf die allgemeine Berechtigung zur Sachverhaltsklärung nach § 88 AO und damit auf die §§ 93 und 97 AO kann sich das HZA --wie ausgeführt-- im Streitfall nicht stützen. Das Auskunftsverlangen ist zur Erfüllung der dem HZA im Rahmen der Abgabenerhebung obliegenden gesetzlichen Aufgaben nicht erforderlich. Wenn sich das HZA entschließt, über seinen gesetzlichen Auftrag hinaus Sachaufklärung zu betreiben, kann es für derartige Ermittlungen jedenfalls keinen Dritten verpflichten.
- 22** Im Streitfall wäre die Inpflichtnahme der Klägerin unter Abwägung des vom HZA erstrebten Ziels und der Schwere des Eingriffs bei der Klägerin auch unzumutbar. Das HZA ist zwar nicht grundsätzlich gehindert, ein Unternehmen zu unterstützen, soweit das ihre personellen und finanziellen Kapazitäten unter Beachtung des Gebots, alle Anmelder gleich zu behandeln, zulassen, was mit Blick auch auf zu erwartende Nachahmungsfälle zweifelhaft erscheint. Allerdings kann sie von einem Unternehmen nicht verlangen, nur zum Zweck der Begünstigung eines Reimporteurs mit erheblichem Aufwand Daten zusammenzustellen und für Importzwecke aufzubereiten.
- 23** c) Eine Berechtigung des HZA, gegenüber der Klägerin die angeforderten Unterlagen und Auskünfte zu verlangen, folgt auch nicht aus dem Beschluss vom 6. Juni 2011 im Verfahren 7 K 337/08, denn an diesem Verfahren war die Klägerin nicht beteiligt. Gerichtliche Entscheidungen sind --von im Streitfall nicht vorliegenden Ausnahmefällen abgesehen-- für am Verfahren unbeteiligte Dritte regelmäßig nicht bindend (Gräber/ von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 110 Rz 7). Darüber hinaus kann der Beschluss auch nicht zu einer Ausweitung der Befugnisse der ersuchten Behörde führen (§ 114 Abs. 1 AO). Das HZA wird deshalb im Verfahren 7 K 337/08 vortragen müssen, dass das ihm aufgebene Aufklärungsersuchen ergebnislos blieb.
- 24** 3. Die Kosten des Verfahrens sind gemäß § 135 Abs. 1 FGO dem HZA aufzuerlegen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)