

Urteil vom 07. Juli 2020, VII R 43/18

Aktive Veredelung - keine Äquivalenz zwischen Biozucker und konventionell erzeugtem Zucker

ECLI:DE:BFH:2020:U.070720.VIIR43.18.0

BFH VII. Senat

EWGV 2913/92 Art 115 Abs 2, EWGV 2454/93 Art 541 Abs 1, ZK Art 115 Abs 2, ZKDVO Art 541 Abs 1, EGV 834/2007 Art 3, EWGV 2913/92 Art 220 Abs 2, ZK Art 220 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 17. September 2018, Az: 11 K 526/16

Leitsätze

NV: Zwischen Biozucker und konventionell erzeugtem Zucker besteht keine Äquivalenz i.S. des Art. 115 Abs. 2 ZK, weil die Waren nicht dieselbe Handelsqualität i.S. des Art. 541 Abs. 1 ZKDVO aufweisen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 18.09.2018 - 11 K 526/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein Unternehmen, das u.a. Handel mit natürlichen und Bioprodukten -insbesondere Lebensmitteln- treibt und Dienstleistungen verschiedener Art in diesem Zusammenhang erbringt.
- 2 Im maßgeblichen Zeitraum war die A GmbH (nachfolgend A) Inhaberin einer Bewilligung des Hauptzollamts X für das Zollverfahren der aktiven Veredelung --aV-- (Nichterhebungsverfahren) in Form eines Äquivalenzverkehrs mit vorzeitiger Ausfuhr (Bewilligung vom XX.XX.2014, Bewilligungsnr.: DE/...).
- 3 Als Ersatzwaren wurden in dieser Bewilligung "Rohr- und Rübenzucker und chemisch reine Saccharose, fest; ohne Zusatz von Aroma- oder Farbstoffen; Weißzucker (Standardqualität) mit einer Polarisation von 99,5° oder mehr des KN-Codes 1701 9910" zugelassen (Feld 18 der Bewilligung). Zudem war als Auflage in der Bewilligung festgelegt, dass alle die Beschaffenheit beeinflussenden Merkmale der zur Veredelung abgefertigten Einfuhrwaren mit den Merkmalen der verwendeten Ersatzwaren übereinstimmen müssen. Nur Ersatzwaren gleicher Qualität seien als äquivalent anzusehen. Der Nachweis sei durch Probenuntersuchungen, Analysen und Rezepturen zu führen (Feld 16 der Bewilligung "zu Feld 18 Ersatzwaren"). Zusätzlich war vermerkt, die Ersatzwaren dürften sich auf einer höheren Verarbeitungsstufe befinden als die Einfuhrwaren (Feld 21 der Bewilligung). Am 11.06.2014 wurde die Bewilligung geändert und zugelassen, dass an Stelle der A neben weiteren Berechtigten auch die Klägerin in Feld 2 des Auskunftsblattes INF5 als befugter Einführer angegeben werden darf.
- 4 In der Folgezeit führte die Klägerin zwischen dem XX.XX.2014 und dem XX.XX.2015 mit 25 Anmeldungen Zucker --den Anmeldungen zufolge "Rohzucker, ohne Zusatz von Aroma-, Farb- oder anderen Stoffen, m. e. Gewichtsanteil an Saccharose, die einer Polarisation von 99,5 Grad oder mehr entspricht, ab Zolllager DE..., Kontrollbescheinigung

für die Einfuhr von Erzeugnissen aus ökologischem Landbau... "-- unter der Warennummer 1701 9910 der Kombinierten Nomenklatur (KN) in das Zollgebiet der Union ein und gab als Verfahrenscodes "4000" oder "4071" (gleichzeitige Überführung von Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr ohne steuerbefreiende Lieferung) an. Gleichzeitig beantragte sie, "die Sendung zollfrei abzufertigen in Verbindung mit dem beiliegenden INF5-Dokument Nr. (siehe Liste)".

- 5 In Feld 4 des INF5, in dem die in das Verfahren zu überführenden Einfuhrwaren zu bezeichnen sind, war "Rohr- und Rübenzucker und chemisch reine Saccharose, fest, Polarisation von 99,5° oder mehr" angegeben. Den Sendungen waren jeweils Teilkontrollbescheinigungen gemäß der Verordnung (EG) Nr. 834/2007 des Rates vom 28.06.2007 über die ökologische/biologische Produktion und die Kennzeichnung von ökologischen/biologischen Erzeugnissen und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 2092/91 (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- vom 20.07.2007 - Nr. L 189 S. 1, im Folgenden VO 834/2007) beigefügt.
- 6 Das Zollamt XX des Beklagten und Revisionsbeklagten (Hauptzollamt --HZA--) nahm die Zollanmeldungen wie angemeldet an, beließ die Waren zollfrei und setzte jeweils auf dem Zusatzblatt zum Einheitspapier Zoll in Höhe von "0,00 €" sowie Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 7 % fest.
- 7 Das HZA nahm eine Überprüfung der Zollanmeldungen gemäß Art. 78 Abs. 1 des Zollkodex (ZK) vor und teilte der Klägerin mit Schreiben vom 15.06.2015 hinsichtlich der vorliegend relevanten Einfuhren mit, die jeweiligen Zollanmeldungen enthielten widersprüchliche Angaben, da einerseits die Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr beantragt worden sei, andererseits unter Bezugnahme auf die beigefügten Formblätter INF5 eine zollfreie Abfertigung beantragt werde. Daher sei davon auszugehen, dass die Waren in das Verfahren der aV hätten überführt werden sollen. Sofern sich die Klägerin bis zum 30.06.2015 nicht melde, werde es den Verfahrenscodes in "5111" korrigieren. Da Bio-Zucker nicht die gleiche Handelsqualität aufweise wie die durch den Veredler verwendete Ersatzware, seien die Voraussetzungen für die Überführung in das Verfahren der aV nicht erfüllt, weshalb eine Zollschuld entstanden und die Klägerin Schuldnerin derselben sei. Zugleich kündigte das HZA in dem Schreiben an, die nicht festgesetzten Abgabenbeträge nachzuerheben.
- 8 Mit weiterem Schreiben vom 07.07.2015, das mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen war, teilte das HZA der Klägerin mit, dass der Verfahrenscodes bei den genannten Zollanmeldungen in "5111" geändert werde. Dem Schreiben waren entsprechende Einfuhrabgabenbescheide, jeweils vom 07.07.2015, beigefügt, mit denen das HZA unter Verweis auf Art. 218 Abs. 3 ZK Einfuhrabgaben in Höhe von insgesamt ... € nacherhob (... € Agrarzoll und ... € Einfuhrumsatzsteuer). Die zunächst festgesetzte Einfuhrumsatzsteuer erstattete das HZA nicht.
- 9 Die dagegen gerichteten Einsprüche blieben ohne Erfolg.
- 10 Das Finanzgericht (FG) urteilte, das HZA habe zu Recht Einfuhrabgaben nacherhoben. Es handele sich um eine Nacherhebung, weil die Abgaben bereits im Rahmen der Abfertigung buchmäßig erfasst worden seien. Vorliegend sei eine Zollschuld entstanden, weil die Voraussetzungen für einen Äquivalenzverkehr mit vorzeitiger Ausfuhr nicht erfüllt gewesen seien. Das Recht aus der Bewilligung der aV in Form eines Äquivalenzverkehrs mit vorzeitiger Ausfuhr zugunsten der A, sich in der Stellung von Ersatzwaren befindende Einfuhrwaren einzuführen, sei auf die Klägerin übertragen worden. Damit habe diese die gleichen Bedingungen zu erfüllen wie die Bewilligungsinhaberin. Um die Waren zollfrei einführen zu können, hätte es sich um äquivalente Waren handeln müssen, also um Zucker der gleichen Qualität und Beschaffenheit wie der im Rahmen der Veredelung verwendete Zucker. Der Zucker hätte zu demselben achtstelligen KN-Code gehören sowie dieselbe Handelsqualität aufweisen und dieselben technischen Merkmale erfüllen müssen wie der von der A verwendete Zucker. Dies sei vorliegend jedoch nicht der Fall gewesen. Denn während die Klägerin Bio-Zucker eingeführt habe, sei nach Überzeugung des Gerichts von der A im Rahmen der aV konventioneller Zucker verwendet worden. Bio-Zucker sei allerdings kein Äquivalent zu konventionellem Zucker. Zwar unterscheide sich Bio-Zucker in seiner technischen Zusammensetzung nicht von konventionellem Zucker und gehöre auch zu demselben achtstelligen KN-Code; er weise jedoch nicht dieselbe (Handels-) Qualität auf wie konventioneller Zucker und erfülle daher nicht die Voraussetzungen des Art. 115 Abs. 2 Satz 1 ZK i.V.m. Art. 541 Abs. 1 der Durchführungsverordnung zum Zollkodex (ZKDVO). Der Begriff der Handelsqualität beziehe sich nicht ausschließlich auf die chemischen oder technischen Charaktermerkmale der Ware, sondern setze die Gleichartigkeit der Ware in einem weiteren Bereich, nämlich den charakteristischen Handelsmerkmalen voraus. Für die Handelsqualität sei entscheidend, ob neben der rein technischen oder chemischen Qualität weitere charakteristische Merkmale hinzutreten, die Einfluss auf den Marktwert der Ware haben. Dabei sei zwar häufig, aber nicht stets entscheidend, ob solche Merkmale zu einem Preisunterschied führen. Denn eine andere Handelsqualität könne sich u.a. auch daraus ergeben, dass diese weiteren charakteristischen Merkmale einen zusätzlichen oder

anderen Abnehmerkreis erschließen. Beides treffe auf den eingeführten Bio-Zucker zu. Bioprodukte führten nicht nur zu einem höheren Marktpreis, sie erschlossen auch einen zusätzlichen Abnehmerkreis und seien für viele Abnehmer ein weiteres Kaufargument. Auch wenn die Bewilligung keine Unterscheidung zwischen konventionellem Zucker und Bio-Zucker treffe und Bio-Zucker nicht vom Äquivalenzverkehr ausschließe, ändere dies nichts daran, dass im Rahmen der Bewilligung nur äquivalente Waren und somit Waren der gleichen Handelsqualität wie die zur Veredelung verwendeten eingeführt werden könnten. Dies ergebe sich aus dem Gesetz. Das Fehlen dieser Voraussetzungen habe sich auch auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Verfahrens der aV ausgewirkt, da eine zollfreie Einfuhr der Waren in diesem Zollverfahren nicht möglich gewesen sei. Vertrauensschutz stehe der Nacherhebung nicht entgegen.

- 11** Die Klägerin begründet ihre Revision mit der Verletzung von Art. 115 Abs. 2 Satz 1 ZK i.V.m. Art. 541 Abs. 1 ZKDVO, weil der von der A eingesetzte Zucker als nicht äquivalent zu dem von ihr --der Klägerin-- eingeführten Bio-Zucker angesehen worden sei. Ausgehend von Art. 115 Abs. 2 Satz 1 ZK sei die Äquivalenz an zwei Voraussetzungen zu messen, nämlich an der Qualität und der Beschaffenheit. Diese Vorgaben des Rates der Europäischen Union dürften von der Europäischen Kommission in der ZKDVO lediglich konkretisiert, aber nicht erweitert werden. Bei den Begriffen der Qualität und der Beschaffenheit handele es sich sogar um eine bloße Wiederholung. Es sei rechtsfehlerhaft, wenn das angefochtene Urteil bei der Auslegung des Begriffs der Handelsqualität den Bezug zur Warenbeschaffenheit bzw. zu warenimmanenten Eigenschaften verlasse und auf wesentliche Interessen von Herstellern in der Union abstelle. Zudem übergehe der Hinweis im Urteil des FG auf Art. 117 Buchst. c ZK, dass diese Voraussetzung allein vor bzw. bei der Erteilung einer Bewilligung zur aV zu berücksichtigen sei. Ebenso rechtsfehlerhaft sei es, auf den Abnehmerkreis, auf die subjektive Verbrauchererwartung oder auf den Marktwert bzw. den Preis abzustellen. Der vom FG erwogene Vergleich angeblich unterschiedlicher Marktwerte von konventionellem und Bio-Zucker in der Europäischen Union verbiete sich auch deshalb, weil es dazu keine Tatsachenfeststellungen gebe. Die rechtliche Würdigung stelle sich insoweit als willkürlich dar. Ferner komme es maßgebend auf die Vorgaben in der Bewilligung des aktiven Veredelungsverkehrs (aVV) an, während das FG die Ansicht vertrete, die Waren müssten unabhängig von den Regelungen in der Bewilligung dieselbe Handelsqualität aufweisen. Das Hauptzollamt X habe jedoch Bio-Zucker nicht vom Äquivalenzverkehr ausgeschlossen. Daran habe es selbst dann noch festgehalten, als der Ausschuss für den ZK im September 2013 seine Auffassung bezüglich der Äquivalenz zwischen Zucker und Bio-Zucker geändert habe. In der technischen Zusammensetzung oder im achtstelligen KN-Code gebe es keine Unterschiede zwischen konventionellem Zucker und Bio-Zucker. Der von ihr eingeführte Zucker habe sämtliche in der Bewilligung genannten Beschaffenheitsmerkmale eingehalten. Das FG hätte gegebenenfalls auch prüfen müssen, ob Bio-Zucker eine höhere Verarbeitungsstufe gegenüber konventionellem Zucker aufweise. Denn in der Bewilligung seien Ersatzwaren einer höheren Verarbeitungsstufe zugelassen gewesen. Die Vorentscheidung beruhe außerdem auf einer unrichtigen Anwendung der Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes. Die in Rede stehenden Einfuhren seien vor der Veröffentlichung des Erlasses des Bundesministeriums der Finanzen und --wie anzunehmen sei-- auch des Informationspapiers zur geänderten Auffassung des Ausschusses für den ZK erfolgt. Das FG habe schließlich bei der Prüfung des Vertrauensschutzes nur auf die Abfertigungsbeamten und nicht auch auf die anderen beteiligten Stellen abgestellt. Die Bewilligung der aV und das Festhalten daran stelle ein aktives Handeln dar. Weiterhin habe das HZA die Zollanmeldungen in Kenntnis des Bio-Zuckers angenommen und die Waren zollfrei überlassen. Und schließlich hätten beide zuständigen Behörden ihren Entscheidungen zunächst die Auffassung des Ausschusses für den ZK aus dem Jahre 2009 zugrunde gelegt und damit die Äquivalenz von biologisch hergestelltem und konventionellem Zucker anerkannt. Die Klägerin habe sich an die geltenden Vorschriften für die Zollanmeldung gehalten. Die Verwendung eines falschen Verfahrenscode, der später korrigiert worden sei, habe darauf keine Auswirkungen.
- 12** Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung sowie die Einfuhrabgabenbescheide vom 07.07.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.03.2016 aufzuheben.
- 13** Das HZA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 14** Es verweist auf die Ausführungen in der Vorentscheidung und ergänzt, die Verordnung (EU) Nr. 1308/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.12.2013 (VO 1308/2013) über eine gemeinsame Marktorganisation für landwirtschaftliche Erzeugnisse und zur Aufhebung der Verordnungen (EWG) Nr. 922/72, (EWG) Nr. 234/79, (EG) Nr. 1037/2001 und (EG) Nr. 1234/2007 (ABIEU Nr. L 347/671) beziehe sich auf eine gemeinsame Marktorganisation für landwirtschaftliche Erzeugnisse und könne daher nicht uneingeschränkt auf zollrechtliche Belange angewandt werden. Außerdem habe das FG entgegen den Ausführungen der Klägerin in seinem Urteil dargelegt, dass sich nach

Art. 115 Abs. 3 ZK bei Inanspruchnahme des Verfahrens des Ersatzes durch äquivalente Waren die zollrechtliche Stellung ändere. Hierbei handele es sich lediglich um den Status einer Gemeinschafts- oder Nichtgemeinschaftsware. Der Einsatz von Ersatz- oder Einfuhrwaren bzw. die jeweilige Verarbeitungsstufe dieser Waren werde hier nicht geregelt. Ferner habe weder bei der abfertigenden Zollstelle noch beim Hauptzollamt X ein aktiver Irrtum vorgelegen. Das Hauptzollamt X habe in der Bewilligung für die A alle für die ordnungsgemäße Durchführung des besonderen Zollverfahrens erforderlichen Regelungen getroffen und insbesondere auch auf die gleiche Handelsqualität zwischen dem Ersatzerzeugnis und der Einfuhrware hingewiesen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Das Urteil verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Es ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 16** 1. Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabebetrag zunächst nicht nach Art. 218 und 219 ZK buchmäßig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, ist der nachzuerhebende Betrag bzw. Restbetrag gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK nachträglich buchmäßig zu erfassen, soweit nicht gemäß Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK Vertrauensschutzgesichtspunkte der Nacherhebung entgegenstehen.
- 17** Das FG hat richtigerweise erkannt, dass Art. 220 ZK und nicht Art. 218 Abs. 3 ZK die Rechtsgrundlage für eine Nacherhebung ist und die Einfuhrabgaben im Zusammenhang mit der Annahme der Zollanmeldungen zunächst in zu geringer Höhe festgesetzt wurden. Denn das HZA hatte für die 25 Einfuhren nur Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 7 % festgesetzt.
- 18** Die Zollschuld entstand im Streitfall gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchst. b ZK bzw. die Einfuhrumsatzsteuerschuld gemäß §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes in der hier maßgeblichen Fassung (UStG) i.V.m. Art. 204 Abs. 1 Buchst. b ZK, weil eine der Voraussetzungen für die Überführung der Einfuhrwaren in die aV nicht vorlag.
- 19** Die Klägerin ist Zollschuldnerin gemäß Art. 204 Abs. 3 ZK bzw. gemäß §§ 13a Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 204 Abs. 3 ZK Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer geworden, weil sie gemäß Art. 90 ZK die Rechte und Pflichten aus der aV von der A übernommen hatte.
- 20** 2. Die Einfuhrwaren erfüllen nicht die Voraussetzungen, die sich für die aV aus den gesetzlichen Vorschriften und aus der der A erteilten Bewilligung ergeben.
- 21** Gemäß Art. 114 Abs. 1 Buchst. a ZK können im aVV Nichtgemeinschaftswaren, die zur Wiederausfuhr aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft in Form von Veredelungserzeugnissen bestimmt sind, im Zollgebiet der Gemeinschaft einem oder mehreren Veredelungsvorgängen unterzogen werden, ohne dass für diese Waren Einfuhrabgaben erhoben oder handelspolitische Maßnahmen angewandt werden. Für die Inanspruchnahme der aV als Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung i.S. des Art. 84 Abs. 1 Buchst. b zweiter Anstrich ZK bedarf es gemäß Art. 85 ZK der vorherigen Erteilung einer Bewilligung, in der die einzelnen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Zollverfahrens geregelt werden.
- 22** a) In Feld 7 i.V.m. der Anlage Warenaufstellung der Bewilligung der aV, die das FG ausdrücklich in Bezug genommen hat, wird als Einfuhrware "Rohr- und Rübenzucker und chemisch reine Saccharose, fest; ohne Zusatz von Aroma- oder Farbstoffen; Weißzucker (Standardqualität); Polarisierung von 99,5° oder mehr" (begrenzt auf bestimmte Mengen) der Codenummer 1701 99 10 KN genannt.
- 23** Die Klägerin hat Rohrzucker dieser Qualität eingeführt. Bei der Beschreibung des eingeführten Zuckers als "Rohrzucker" in den Zollanmeldungen handelt es sich lediglich um einen Schreibfehler, wovon auch das HZA ausgeht. Dass es sich tatsächlich um Rohrzucker gehandelt hat, ergibt sich eindeutig aus der ebenfalls angegebenen Unterpos. 1701 99 10 KN und der Bezeichnung als Rohrzucker in den beigefügten INF5. Auch das FG hat diese Ungenauigkeit nicht problematisiert.
- 24** b) Allerdings weisen die Einfuhrwaren und die Ersatzwaren nicht dieselbe Handelsqualität auf und sind somit nicht äquivalent.
- 25** aa) Die Zollbehörden können nach Art. 115 Abs. 1 Buchst. a und b ZK zulassen, dass Veredelungserzeugnisse aus

Ersatzwaren hergestellt werden (sog. Äquivalenzverkehr) oder dass aus Ersatzwaren hergestellte Veredelungserzeugnisse vor der Einfuhr von Einfuhrwaren aus der Gemeinschaft ausgeführt werden. Ersatzwaren sind Gemeinschaftswaren, die anstelle von Einfuhrwaren zur Herstellung von Veredelungserzeugnissen verwendet werden (Art. 114 Abs. 2 Buchst. e ZK). Nach Art. 115 Abs. 2 ZK müssen die Ersatzwaren die gleiche Qualität und Beschaffenheit wie die Einfuhrwaren aufweisen, können sich jedoch nach Zulassung durch die Zollbehörde auf einer höheren Verarbeitungsstufe befinden als die Einfuhrwaren. Maßnahmen, die darauf abzielen, die Inanspruchnahme von § 115 Abs. 1 ZK zu untersagen, von bestimmten Voraussetzungen abhängig zu machen oder zu erleichtern, können nach dem Ausschussverfahren festgelegt werden (§ 115 Abs. 4 ZK).

- 26** Nach Art. 541 Abs. 1 ZKDVO ist in der Bewilligung anzugeben, ob und unter welchen Voraussetzungen Ersatzwaren i.S. von Art. 114 Abs. 2 Buchst. e ZK, die zu demselben achtstelligen KN-Code gehören sowie dieselbe Handelsqualität und dieselben technischen Merkmale wie die Einfuhrwaren besitzen, für die Veredelungsvorgänge verwendet werden dürfen. Nach Auffassung des Senats steht diese Regelung im Einklang mit Art. 115 Abs. 2 ZK, weil die dort genannten Voraussetzungen der gleichen Qualität und der gleichen Beschaffenheit lediglich näher definiert werden. Während der KN-Code und die technischen Merkmale sich auf die Beschaffenheit der Ware beziehen, präzisiert der Begriff der Handelsqualität denjenigen der Qualität einer Ersatzware. Da die aV grundsätzlich darauf ausgerichtet ist, nämlich Waren zu verarbeiten und als Veredelungserzeugnisse wieder auszuführen, begegnet es keinen Bedenken, wenn im Fall eines Äquivalenzverkehrs dieselbe Handelsqualität der Waren gefordert wird. Die Wahl des spezielleren Kriteriums derselben Handelsqualität in Art. 541 Abs. 1 ZKDVO gegenüber dem Kriterium der Qualität in Art. 115 Abs. 2 ZK trägt zudem der Tatsache Rechnung, dass es sich bei dem System des Ersatzes durch äquivalente Waren um eine Ausnahme handelt. Der Senat hält die Konkretisierung durch das Kriterium der Handelsqualität auch nicht für unverhältnismäßig, um einen Missbrauch des Zollverfahrens der aV zu vermeiden und die zollamtliche Überwachung sicherzustellen (vgl. auch Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Eridania Beghin-Say vom 13.03.1997 - C-103/96, EU:C:1997:151, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 1997, 229).
- 27** Die Voraussetzung derselben Handelsqualität ergibt sich unmittelbar aus der gesetzlichen Regelung des Art. 541 Abs. 1 ZKDVO und ist auch dann zu erfüllen, wenn die Bewilligung der aV wie vorliegend keine weiteren Einzelheiten dazu enthält. In der Bewilligung ist lediglich anzugeben, ob und unter welchen Voraussetzungen Ersatzwaren verwendet werden dürfen.
- 28** bb) Dass sich die Handelsqualität im Laufe der Zeit ändern kann, steht ihrer Berücksichtigung nicht entgegen. Zu der Voraussetzung, dass die Ersatzwaren zu derselben Tarifstelle des Gemeinsamen Zolltarifs gehören müssen wie die Einfuhrwaren, hat der EuGH entschieden, dass ein Wirtschaftsteilnehmer keine anderen berechtigten Erwartungen hegen kann als die, dass ihm die Inanspruchnahme des Ersatzes durch äquivalente Waren möglich ist, wenn die betreffenden Waren nach der zum Zeitpunkt der Transaktion geltenden Nomenklatur zu derselben Tarifstelle gehören (EuGH-Urteil Eridania Beghin-Say, EU:C:1997:151, ZfZ 1997, 229). Übertragen auf das Kriterium der Handelsqualität bedeutet dies, dass der Zollbeteiligte die Einfuhr- und Ersatzwaren an der zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der aV üblichen Handelsqualität messen muss. Das Vertrauen darauf, dass sich die Handelsqualität nicht geändert hat oder auch in Zukunft nicht ändern wird, ist demgegenüber (abgesehen von den Grenzen des Art. 220 Abs. 2 ZK) nicht geschützt.
- 29** cc) Die ökologische Erzeugung einer Ware ist grundsätzlich zur Beeinflussung der Handelsqualität einer Ware geeignet. Demnach sind konventionell erzeugter Zucker und Bio-Zucker nicht von derselben Handelsqualität und somit nicht als äquivalente Waren im Rahmen der aV anzusehen.
- 30** Dies ergibt sich schon aus der Zertifizierung des Bio-Zuckers. Nach Art. 3 VO 834/2007 verfolgt die ökologische bzw. biologische Produktion die Ziele der Errichtung eines nachhaltigen Bewirtschaftungssystems für die Landwirtschaft, der Produktion qualitativ hochwertiger Erzeugnisse und der Herstellung einer reichen Vielfalt an Lebensmitteln und anderer landwirtschaftlicher Erzeugnisse, die der Nachfrage der Verbraucher nach Erzeugnissen entsprechen, die durch Verfahren hergestellt wurden, die der Umwelt, der menschlichen Gesundheit, der Pflanzengesundheit, sowie der Gesundheit und dem Wohlbefinden der Tiere nicht abträglich sind. Daraus ergibt sich, dass die Kennzeichnung von Lebensmitteln nach dieser Verordnung auch der Nachfrage der Verbraucher und damit den Anforderungen des Marktes geschuldet ist. Auf die wachsende Verbrauchernachfrage, das Verbrauchervertrauen und den fairen Wettbewerb wird zudem in den Erwägungsgründen 2, 3 und 5 der VO 834/2007 hingewiesen. Die Kennzeichnung des Zuckers nach dieser Verordnung ist also im Handel ein maßgebliches Unterscheidungskriterium gegenüber konventionell erzeugtem Zucker. Ob sich dies im Preis der Waren niederschlägt, ist demgegenüber nach Art. 541 Abs. 1 ZKDVO nicht ausschlaggebend, auch wenn der Preis einer Ware ein Indiz für deren Handelsqualität sein kann.

- 31** Darüber hinaus kann eine Sendung von in Art. 1 Abs. 2 VO 834/2007 genannten Erzeugnissen, die gemäß Art. 33 derselben Verordnung eingeführt werden, in der Gemeinschaft nur in den zollrechtlich freien Verkehr überführt werden, wenn der betreffenden Behörde des Mitgliedstaats ein Original der Kontrollbescheinigung vorgelegt wird (Art. 13 Abs. 1 Buchst. a und Anhang V der Verordnung (EG) Nr. 1235/2008 der Kommission vom 08.12.2008 mit Durchführungsvorschriften zur Verordnung (EG) Nr. 834/2007 des Rates hinsichtlich der Regelung der Einfuhren von ökologischen/biologischen Erzeugnissen aus Drittländern, ABIEU Nr. L 334/25).
- 32** Dass in den marktordnungsrechtlichen Regelungen nicht zwischen konventionell und ökologisch bzw. biologisch produziertem Zucker unterschieden wird, ist demgegenüber für die Beurteilung der Äquivalenz im Rahmen der aV nicht von ausschlaggebender Bedeutung, weil das Marktordnungsrecht der Erreichung der Ziele der Gemeinsamen Agrarpolitik dient (vgl. Art. 43 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union) und nicht der Kontrolle und Überwachung der in das Zollgebiet der Gemeinschaft bzw. Union verbrachten Waren. Insbesondere die Quotenregelung im Zuckersektor unterscheidet nicht zwischen konventionell und ökologisch/biologisch produziertem Zucker (vgl. Art. 3 der Verordnung (EG) Nr. 952/2006 der Kommission vom 29.06.2006 mit Durchführungsbestimmungen zur Verordnung (EG) Nr. 318/2006 des Rates hinsichtlich der Binnenmarktordnung und Quotenregelung für Zucker, ABIEU Nr. L 178/39).
- 33** dd) Nach diesen Grundsätzen konnte der nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) von der Klägerin als Einfuhrware eingeführte Bio-Zucker (in den Zollanmeldungen bezeichnet als Erzeugnis aus ökologischem Landbau) nicht einfuhrabgabenfrei in die aV übergeführt werden, weil er nicht von derselben Handelsqualität wie der zuvor als Ersatzware verwendete konventionell erzeugte Zucker war und dementsprechend die in Art. 115 Abs. 2 ZK i.V.m. Art. 541 Abs. 1 ZKDVO genannten Voraussetzungen für einen Äquivalenzverkehr nicht erfüllt waren.
- 34** c) Bei der fehlenden Äquivalenz handelt es sich nicht um einen geringfügigen Verstoß i.S. des Art. 859 ZKDVO, der einer Zollschuldentstehung nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. b ZK entgegensteht.
- 35** 3. Die Klägerin kann sich nicht auf Vertrauensschutz gemäß Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK berufen.
- 36** Nach dieser Vorschrift erfolgt keine nachträgliche buchmäßige Erfassung, wenn der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschuldner vernünftigerweise nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.
- 37** a) Grundsätzlich begründet nur ein solcher Irrtum, der auf ein Handeln der zuständigen Behörde zurückzuführen ist (sog. aktiver Irrtum), einen Anspruch auf Absehen von der Nacherhebung der Einfuhrabgaben, nicht jedoch ein Irrtum, dem die Zollbehörde im Zeitpunkt der Abgabenerhebung wegen unzutreffender oder unvollständiger Angaben des Abgabenschuldners unterlag (EuGH-Urteile Mecanarte vom 27.06.1991 - C-348/89, EU:C:1991:278, Slg. 1991, I-3277, ZfZ 1992, 388; Ilumitrónica vom 14.11.2002 - C-251/00, EU:C:2002:655, Slg. 2002, I-10433, ZfZ 2003, 46; Senatsurteil vom 07.06.2011 - VII R 36/10, BFHE 234, 77, ZfZ 2011, 269, Rz 9).
- 38** aa) Ein aktiver Irrtum einer Zollbehörde liegt im Streitfall nicht vor, weil die Abfertigung nach den Feststellungen des FG jeweils ausschließlich auf Grundlage der Angaben der Klägerin in der Zollanmeldung erfolgte. Daraus ging jedoch weder hervor, dass die A als Ersatzware konventionellen Zucker verwendet hatte noch dass überhaupt das Zollverfahren der aV in Anspruch genommen werden sollte.
- 39** Dass das HZA bereits zuvor über einen längeren Zeitraum ökologisch erzeugten Zucker als äquivalent zu konventionell erzeugtem Zucker anerkannt hatte, hat das FG nicht festgestellt.
- 40** bb) Auch aus der Tatsache, dass das Hauptzollamt X die Bewilligung der aV nach dem Vortrag der Klägerin nicht an die geänderte Auffassung des Ausschusses für den Zollkodex angepasst hatte, ergibt sich kein Irrtum, der einer Nacherhebung entgegenstehen könnte. Das Kriterium derselben Handelsqualität ergibt sich bereits aus Art. 541 Abs. 1 ZKDVO. Zudem konnte auch durch die Bewilligung der aV kein Irrtum bei der abfertigenden Zollstelle veranlasst werden. Denn die Bewilligung enthält lediglich den Hinweis, dass nur Ersatzwaren gleicher Qualität als äquivalent gelten, während sie keine Einzelheiten in Bezug auf konventionell erzeugten Zucker regelt.
- 41** Es ergibt sich somit auch kein Vertrauensschutz daraus, dass das (nicht verbindliche) Informationsdokument des Zollkodex-Ausschusses --Fachbereich besondere Verfahren-- vom 06.10.2014 erst am 21.01.2015 und damit zeitlich nach den streitgegenständlichen Einfuhren in der E-VSF-N veröffentlicht wurde.

- 42** b) Im Streitfall scheidet ein Vertrauensschutz auch deshalb aus, weil die Klägerin in Feld 37 der 25 Zollanmeldungen einen falschen Verfahrenscode, nämlich 4000 bzw. 4071, angegeben hat. Damit hat sie anstelle einer Überführung der Waren in das Verfahren der aV --Nichterhebungsverfahren-- nach Ausfuhr von im Rahmen einer aV (Nichterhebungsverfahren) aus Ersatzerzeugnissen hervorgegangenen Veredelungserzeugnissen vor Überführung der Einfuhrwaren in das Verfahren (Verfahrenscode 5111) mit dem Verfahrenscode 4000 die gleichzeitige Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr ohne Mehrwertsteuerbefreiende Lieferung bzw. mit dem Verfahrenscode 4071 die gleichzeitige Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr ohne Mehrwertsteuerbefreiende Lieferung nach Zolllagerverfahren beantragt.
- 43** Auch wenn den Zollanmeldungen jeweils die INF5-Dokumente beilagen und auf diese in den Zollanmeldungen hingewiesen wurde, hätte die Klägerin den korrekten Verfahrenscode angeben müssen (vgl. Art. 199 Abs. 1 erster Anstrich, Art. 213, Anhang 38 ZKDVO). Auch die nachträgliche Korrektur des Verfahrenscodes durch das HZA gemäß Art. 78 Abs. 3 ZK ändert nichts daran, dass die Klägerin (bzw. der von ihr beauftragte Verzollungsdienstleister) falsche Angaben zum beantragten Verfahren gemacht hat und die Zollstelle infolgedessen keinen Anlass hatte, die Äquivalenz der Einfuhrwaren mit den vorzeitig ausgeführten Waren abzugleichen oder die Überwachungszollstelle zu informieren.
- 44** 4. Die Vorentscheidung verstößt allerdings insofern gegen Bundesrecht, als sie die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer durch das HZA in voller Höhe bestätigt hat.
- 45** Gemäß §§ 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 220 Abs. 1 ZK darf lediglich die Differenz nacherhoben werden, wenn die ursprüngliche Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer in zu geringer Höhe erfolgte.
- 46** Im Streitfall wurde bereits bei der Einfuhr Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 7 % festgesetzt, die bisher noch nicht erstattet wurde. Die Nacherhebung ist daher auf den Unterschiedsbetrag zwischen der richtigen Höhe der Einfuhrumsatzsteuer ausgehend von einer nunmehr auch durch den Zoll erhöhten Bemessungsgrundlage (vgl. § 11 Abs. 1 und Abs. 3 Nr. 2 UStG) und der bereits erfolgten Festsetzung von Einfuhrumsatzsteuer beschränkt. Im zweiten Rechtsgang wird das FG die richtige Höhe der nachzuerhebenden Einfuhrumsatzsteuer ermitteln müssen.
- 47** Ob die Klägerin zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG berechtigt ist, spielt im Rahmen der Festsetzung der Einfuhrabgaben keine Rolle, weil die Frage des Vorsteuerabzugs erst im Zusammenhang mit der Berechnung der zu zahlenden Umsatzsteuer von Bedeutung ist.
- 48** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de