
Datum: 04.05.2011
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 960/10 Z
ECLI: ECLI:DE:FGD:2011:0504.4K960.10Z.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Der Klägerin, die bis zum 31.12.2006 noch unter "J-M-GmbH" firmierte, war seit langem ein 2
Zolllager bewilligt.

Mit Prüfungsbericht vom 29.10.2003, Auftrags-Nr. "001", stellte das Hauptzollamt "N-Statdt" – 3
Sachgebiet Prüfungsdienste (HZA) bei einer Prüfung der Einfuhrabgaben für die Zeit vom
02.01.2000 bis zum 31.12.2002 zum Zolllagerverfahren fest, dass die Klägerin über Zolllager
in "X-Stadt" und in "Y-Stadt"/Österreich verfüge, von denen nur das Lager in "Y-
Stadt"/Österreich betrieben worden sei. Im Zolllagerverfahren seien gemeinsame Lagerung,
übliche Lagerbehandlungen und ein vorübergehendes Entfernen bewilligt worden. Die
Lagerung erfolge chaotisch, wobei Auslagerungen nach dem fifo-Prinzip stattfänden und
Bestandsdifferenzen nicht festgestellt worden seien (Tzn. 2.3.1-2.3.8).

Bei der Folgeprüfung für den Zeitraum vom 01.01.2003 bis zum 30.09.2004 stellte das HZA 4
bei einer das bewilligte Lagerverfahren unveränderten Lage keine Beanstandungen fest
(Prüfungsbericht vom 02.02.2005, Auftrags-Nr. "002").

Im Bericht vom 20.09.2007, Auftrags-Nr. "003" u.a. über eine Prüfung des Zolllagerverfahrens für den Zeitraum vom 01.10.2004 bis zum 31.08.2006 stellte das HZA fest, dass bei grundsätzlich unveränderter Zollagerbewilligung und –nutzung ein Abgleich mit den Daten aus der Warenwirtschaft nur für drei Monate möglich sei (Tz. 3.4.1.1), insoweit unerklärbare Differenzen aufgetreten seien, aufgrund derer die Prüfung in diesem Punkt beendet und Differenzen der Besteuerung unterworfen worden seien (Tz. 3.4.1.2). Bei Prüfung der Bestandsaufzeichnungen sei nur eine wertmäßige Prüfung möglich gewesen. Es könne sein, dass die Bestandsaufzeichnungen nicht den tatsächlichen Zollagerbestand abbildeten (Tz. 3.4.9.).

Eine Prüfung der Inanspruchnahme von Präferenzen oder der Erstellung von Ersatzpräferenznachweisen im Zusammenhang mit dem Zolllagerverfahren fand bei keiner der drei Prüfungen statt. 6

Nach Änderungen im "J"-Konzern betrieb die Klägerin für den Konzern in "E-Stadt" "ein großes" Zentrallager und lieferte von dort die Waren, die im Eigentum der "J-T- AG" mit Sitz in der Schweiz standen, an die "Häuser". Im Rahmen eines Dienstleistungsvertrags nahm die Klägerin als gebietsansässige Bevollmächtigte alle zollrechtlichen Angelegenheiten für die "J-T- AG" wahr. 7

Die Klägerin beantragte am 28.04.2005 beim Beklagten die weitere Bewilligung eines Zolllagers über den 31.10.2005 hinaus, und zwar durch Einsatz eines von der Koordinierenden Stelle für das IT-Verfahren "B" zertifizierten Programms der Firma "L". 8

Auf Anregung des Beklagten prüfte das HZA im Rahmen der Steueraufsicht das von der Klägerin eingesetzte Programm und übersandte dem Beklagten am 22.07.2005 ein Schreiben über seine Feststellungen. Danach wurde das neue Programm von der Klägerin mit Testdaten vorgeführt und von ihr eine vollständige Wareneingangskontrolle und Datenarchivierung zugesichert. Nach dem Programm erfolgte die Bestandsführung artikel- und zugangsbezogen nach dem fifo-Prinzip derart, dass sämtliche Zu- und Abgänge sofort ersichtlich waren. Abgleiche mit dem Warenwirtschaftssystem seien nach Angaben der Klägerin täglich vorgesehen. 9

Auch sei die gemeinsame Lagerung von Nichtgemeinschafts- und Gemeinschaftsware beabsichtigt. 10

Im Hinblick auf die Programmierung des Lagerprogramms sei es nach Auffassung der Klägerin eventuell erforderlich, die in den freien Verkehr übergeführte Drittlandsware mit im Bestand des Zolllagers zu führen. Dies hielten die Prüfer aufgrund der eindeutigen Identifizierbarkeit der Nichtgemeinschaftsware aufgrund der Paletten-ID nicht für erforderlich. 11

Sodann bewilligte der Beklagte der Klägerin sowohl für ihr Zentrallager als auch für ein in "Y-Stadt"/Österreich betriebenes Zentrallager mit Wirkung vom 01.11.2005 den Betrieb eines Zolllagers der Typs D, wobei die Bestandsaufzeichnungen mit dem von der Klägerin eingeführten Programm zu erfolgen hätten. Die Ware war nach dem fifo-Prinzip zu lagern und bei Lagerung von Gemeinschaftsware im Zolllager musste diese jederzeit zweifelsfrei identifiziert werden können. Dazu waren die eingelagerten Waren mit einem Barcode (Paletten-ID) zu versehen und über das lagerinterne EDV-System mussten die Zugangsdaten und damit der Warenstatus zu ermitteln sein. 12

Auf Anordnung des Beklagten begann am 07.05.2008 bei der Klägerin eine Außenprüfung des Zolllagerverfahrens und der Ausfuhren zu Präferenzbedingungen durch das HZA für den 13

Zeitraum vom 01.09.2006 bis zum 04.04.2008, deren Ergebnis im Bericht vom 20.05.2009 zusammengefasst wurde. Dabei stellten die Prüfungsbeamten u.a. fest:

Als Bestandsaufzeichnungen setzte die Klägerin ihr zertifiziertes Programm ein. Die Klägerin ermittelte die Bestände nach dem fifo-Prinzip gegliedert nach Artikelnummern, Lieferanten und Zugängen. Zu- und Abgänge wurden vom Programm der Klägerin automatisch der Warenwirtschaft übermittelt und im Verfahren "B" angemeldet.

Die für Zwecke der Klägerin laufende Bestandsführung der Warenwirtschaft erfolgte völlig unabhängig von dem für Zollzwecke eingerichteten Programm und enthielt nur Angaben für die letzten drei Monate. Abweichend vom fifo-Prinzip arbeitete die Warenwirtschaft nur postenweise (Tz. 3.3.6).

Bei Artikeln, die von einem Lieferanten sowohl mit wie ohne Präferenzberechtigung geliefert wurden, wurde systemseitig für Auslagerungen (in den freien Verkehr) zunächst auf präferenzberechtigte Ware zurückgegriffen und für Wiederausfuhren auf die nichtbegünstigten Eingangsposten.

Das Zollprogramm der Klägerin ermittelte die einer Auslagerung zugeordneten Lagerzugänge rein rechnerisch und berücksichtigt dabei nicht die im Rahmen der Warenwirtschaft tatsächlich ausgelagerten Posten, so dass deren Nämlichkeit nicht feststellbar ist. Während das Zollprogramm grundsätzlich nach dem fifo-Prinzip arbeitet, wurde von dem postenweise arbeitenden Warenwirtschaftsprogramm aufgrund logistischer Vorgaben (schnellstmöglicher Zugriff, kurze Staplerwege) vorrangig auf Waren der günstig gelegenen Zugangsposten zugegriffen, ohne dass dies dem Zollprogramm mitgeteilt und damit bei den Zollanmeldungen berücksichtigt wurde (Tz. 3.3.8.5).

Für eingelagerte Waren mit Präferenznachweis bedeutete dies, dass das Zollprogramm einem Abgangsposten für die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr einen Zugangsposten mit einem Präferenznachweis zugeordnet hat, ohne dass feststellbar ist, ob es sich um die nämlichen Waren gehandelt hat. Eine Präferenz könne aber nur für die nämlichen, im Präferenznachweis bezeichneten Waren gewährt werden, Art. 81 Abs. 1 und 84 der Verordnung Nr. 2454/93 (EWG) der Kommission mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZKDVO), so dass die gewährten Präferenzbehandlungen – bis auf die Fälle nur eines Zugangs und nur eines Abgangs je Artikelnummer und Lieferant - zu Unrecht gewährt worden seien (Tz. 3.3.8.5). Dadurch sei seit September 2006 bis Februar 2008 insgesamt "... EUR Zoll zu wenig entrichtet worden (Rz. 4.1 in Verbindung mit Anlagen 4 a) bis d)).

Der Beklagte schloss sich den Feststellungen und Wertungen des Prüfungsberichts an und erhob mit Einfuhrabgabenbescheid vom 25.08.2009 insgesamt "... EUR Zoll nach.

Dem dagegen fristgerecht eingelegten Einspruch half der Beklagte mit Erlassbescheid vom 22.02.2010 in Höhe von "... EUR ab und wies den weitergehenden Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 22.02.2010 als unbegründet zurück: Bemessungsgrundlage sei nach Art. 20 Abs. 3 Buchst. c und 214 Abs. 1 Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK) der Regelzollsatz. Präferenzbegünstigungen nach Art. 20 Abs. 3 Buchst. d) und e) ZK setzten u.a. voraus, dass gültige Präferenznachweise nach Art. 80 und 94 ZKDVO vorgelegt worden seien, wobei diese den Einfuhrwaren zugeordnet werden könnten, für die sie ausgestellt worden seien.

Das Äquivalenzprinzip sei ohne rechtliche Grundlage und auch nicht damit zu rechtfertigen, dass auch bei dem von der Klägerin angewandten Verfahren für keine größere Menge als die der präferenzberechtigten Waren Ursprungszeugnisse ausgestellt würden.	
Auch soweit in den Vorschriften zur Aktiven und Passiven Veredelung sowie zum Zolllager der Einsatz äquivalenter Waren gestattet sei, seien die diesbezüglichen Vorschriften unbeschadet des Präferenzrechts anzuwenden. Insoweit handele es sich um völlig unterschiedliche Regelungsbereiche des Zollrechts.	22
Der Klägerin hätten auch die Voraussetzungen für die Gewährung von Zollpräferenzen bekannt sein müssen. Auch wäre es ihr zuzumuten gewesen, sich mit den einschlägigen Vorschriften vertraut zu machen, insbesondere zu Bestandsaufzeichnungen, der gewählten Lagermethode und den Auswirkungen auf Zollpräferenzen.	23
Voraussetzung der Lagerbewilligung sei nämlich gewesen, dass den eingelagerten Waren die Daten der Zollanmeldung für die Überführung und Beendigung des Verfahrens zugeordnet werden könnten.	24
Auch sei die Lagermethode antragsgemäß nach dem fifo-Prinzip bewilligt worden. Auch bei Synchronisation mittels Paletten-ID wäre das Nämlichkeitsprinzip gewahrt worden. Unter Berücksichtigung dieser Umstände habe die Klägerin wenigstens fahrlässig gehandelt.	25
Zur Begründung ihrer fristgerecht erhobenen Klage trägt die Klägerin vor: Sie habe gültige und inhaltlich zutreffende Präferenznachweise vorgelegt. Weder aus dem ZK noch der ZKDVO ergebe sich, dass die Gewährung von Zollpräferenzen an die Zuordnung der Ware zum nämlichen Präferenznachweis gebunden sei, wenn wie bei ihr durch die feste Lieferanten-Artikelkombination sichergestellt sei, dass die Ware tatsächlich aus dem begünstigten Drittland stamme. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem Wortlaut der vom Beklagten zitierten Vorschriften. Vielmehr genüge es, wenn für die betreffende Ware überhaupt ein Ursprungszeugnis ausgestellt worden sei.	26
Sie habe nur nicht sicherstellen können, dass das Präferenzdokument dasselbe gewesen sei, das für die Waren bei der Einlagerung vorgelegen habe. Ihr seien dadurch keine ungerechtfertigten Zollvorteile entstanden.	27
Auf das Identitätsprinzip könne sich der Beklagte nicht berufen, da dieses Prinzip in Bezug auf die Präferenzgewährung nur gebiete, grundsätzlich gleiche Vormaterialien mit und ohne Ursprung getrennt zu lagern.	28
Die Auffassung des Beklagten stelle einen puren Formalismus dar, zumal sie keinerlei Zollvorteile habe. Vielmehr genüge die Äquivalenz, wie Art. 534 ZKDVO und die entsprechenden Bestimmungen für die aktive und passive Veredelung zeigten.	29
Selbst wenn dennoch der Regelzollsatz anwendbar sei, stehe ihr Vertrauensschutz nach Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK zu. Das Zolllager sei ihr vom Beklagten in Kenntnis des fehlenden Gleichlaufs zwischen Warenwirtschaftsprogramm und Zollprogramm bewilligt worden. In dieser Weise sei nämlich schon seit 2001 gearbeitet worden, ohne dass das in den beiden Vorprüfungen beanstandet worden sei.	30
Der Beklagte habe das Zolllager nach dem fifo-Prinzip bewilligt, obwohl er gewusst habe, dass ihre Warenwirtschaft postenweise arbeite. Hieraus und aufgrund der vorangegangenen Zollprüfungen habe sie davon ausgehen dürfen, dass die Systemunterschiede zwischen dem	31

Zoll- und dem Warenwirtschaftsprogramm mit den zollrechtlichen Vorgaben übereinstimmen, zumal das fifo-Prinzip grundsätzlich zur Beendigung des Zolllagers vorgesehen sei. Im Hinblick darauf habe sie auch alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung beachtet.	
Die Klägerin beantragt,	32
den Einfuhrabgabenbescheid des Beklagten vom 25.08.2009 in der Fassung des Erlassbescheids vom 22.02.2010 und in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.01.2010 aufzuheben.	33
Der Beklagte beantragt,	34
die Klage abzuweisen,	35
und wiederholt zur Begründung die Argumentation seiner Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, hinsichtlich des von der Klägerin neu eingesetzten Zollprogramms sei insbesondere die Einhaltung der Voraussetzungen für die Zulassung als Bestandsaufzeichnungen zur zollamtlichen Überwachung eines Zolllagerverfahrens zu prüfen gewesen. Hierbei sei insbesondere festzustellen gewesen, ob das Aufzeichnungssystem im Hinblick auf die beantragte Zusammenlagerung mit Gemeinschaftsware eine hinreichende Identifizierung der Waren zulasse.	36
Auch habe die Klägerin Waren des gleichen Herstellers mit gleicher Artikelnummer teils mit und teils ohne Ursprungszeugnis zum Lagerverfahren abfertigen lassen.	37
Vertrauensschutz stehe der Klägerin wegen der unsachgemäßen Antragstellung bei mit der Erneuerung der Lagerbewilligung und der unrichtigen Lagerführung nicht zu.	38
Bei den früheren Außenprüfungen verfügte die Klägerin über ein anderes Zollprogramm. Im Streitfall habe er gerade keine Kenntnis von den unrichtigen Angaben der Klägerin gehabt.	39
Das Gericht hat Beweis erhoben zur Frage, ob die Prüfungsbeamten des HZA positiv gewusst hätten, dass eine zweifelsfreie Identifikation der präferenzbegünstigten Waren bei der Klägerin für den Prüfungszeitraum nicht möglich gewesen ist, durch Vernehmung des ZOAR "T" als Zeugen. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Sitzungsprotokoll verwiesen.	40
Entscheidungsgründe:	41
Die Klage ist unbegründet.	42
Der Beklagte hat die Klägerin mit dem Bescheid vom 25.08.2009 in der Fassung des Erlassbescheids vom 22.02.2010 und in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.01.2010 zu Recht für den darin festgesetzten Zoll in Anspruch genommen. Die Klägerin wird dadurch nicht in ihren Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).	43
Für den in dieser Weise angeforderten Zoll hatte nach Art. 220 Abs. 1 ZK eine nachträgliche buchmäßige Erfassung stattzufinden, denn im Streitfall bestand kein Anspruch auf einen Präferenzzollsatz nach Art. 20 Abs. 3 Buchst. d ZK. Die Klägerin konnte nämlich den von ihr bei der Entnahme aus dem Zolllager in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren, für die die Zollsuld nach Art. 201 Abs. 1 Buchst. a, Abs. 3 ZK in der Person der Klägerin entstanden war, nicht mehr die Präferenznachweise zuordnen, die ihr bei der Überführung der Waren in das Zolllager vorgelegen hatten. Dies war der Klägerin für die streitbefangenen	44

Lagerentnahmen nicht möglich, weil sich durch die von ihr verwendeten Programme für Zollabwicklung und Warenwirtschaft nicht mehr eine konkrete Einfuhr einer konkreten Lagerentnahme zuordnen ließ.

Die insoweit maßgebenden technischen Voraussetzungen einer Präferenzgewährung ergeben sich aus den Art. 67 ff. ZKDVO oder aus den für andere Präferenzsysteme geschlossenen entsprechenden Vereinbarungen, die insoweit allerdings inhaltsgleich sind und die wegen der Vielzahl der Vereinbarungen auch nicht gesondert zitiert werden. 45

Präferenzbegünstigungen nach Art. 20 Abs. 3 Buchst. d) und e) ZK setzten u.a. voraus, dass für die angemeldete Ware gültige Präferenznachweise vorgelegt werden. Der Präferenznachweis gilt nur für die in ihm bezeichnete nämliche Ware, nicht für eine äquivalente Ware. Das dem Präferenzrecht zu Grunde liegende Identitätsprinzip, nämlich die Bezugnahme des Ursprungsnachweises auf die eingeführte, die nämliche Ware (s. EuGH Urteil v. 14.05.1996 C-153 und 204/94, Rzn. 48 ff., 57; Witte/Prieß ZK 5. Aufl. Art. 27 Rz. 59; Harings in Dorsch Zollrecht Art. 27 ZK Rz. 66) wird auch durch Art. 80 Buchst. a ZKDVO deutlich. Danach erhalten nur Ursprungserzeugnisse die Präferenzbehandlung, wenn – für sie – ein Ursprungszeugnis vorgelegt wird. Dass es dabei auf die Nämlichkeit ankommt, zeigt sich insbesondere an Art. 80 Buchst. b ZKDVO: Nach dieser Vorschrift kann eine Erklärung auf einer Rechnung u.a. nur dann ein Ursprungszeugnis ersetzen, wenn die Feststellung der Nämlichkeit möglich ist. 46

Dazu passt, dass nur Ursprungserzeugnisse bei der Einfuhr in die Gemeinschaft die Zollpräferenzbehandlung erhalten, wenn für sie ein Ursprungszeugnis vorgelegt wird, Art. 81 Abs. 1 ZKDVO. 47

Das Identitäts- oder Nämlichkeitsprinzip liegt auch der Erteilung von Ersatzursprungszeugnissen nach Art. 87 Abs. 2 ZKDVO zu Grunde. Dass sich auch dieser – nachträglich ausgestellte Ursprungsnachweis auf die konkret eingeführte Ware zu beziehen hat, ergibt sich schon aus Art. 87 Abs. 1 ZKDVO. Danach kann, wenn Ursprungserzeugnisse der Überwachung einer Zollstelle der Gemeinschaft unterstellt werden, der ursprüngliche Ursprungsnachweis im Hinblick auf den Versand sämtlicher oder eines Teils dieser Erzeugnisse durch ein oder mehrere Ursprungszeugnisse nach Formblatt A ersetzt werden. Schon nach dem Wortlaut des Art. 87 Abs. 1 ZKDVO kann sich das Ersatzursprungszeugnis nur auf die nämlichen Waren beziehen, für die das ursprüngliche Ursprungszeugnis ausgestellt worden war. Ein Ersatzursprungszeugnis ist nur für "diese" Waren vorgesehen. 48

Zudem können in das Ersatzursprungszeugnis nur Angaben des ursprünglichen Ursprungszeugnisses ausschließlich in Bezug auf die dort bezeichneten Ursprungswaren aufgenommen werden, Art. 87 Abs. 3 Unterabs. 2 und 5 ZKDVO. Auch danach kann sich ein Ersatzursprungszeugnis nur auf die nämlichen, im ursprünglichen Ursprungszeugnis bezeichneten Waren beziehen. 49

Dass eine Präferenzbehandlung nur den im Präferenznachweis bezeichneten, nämlichen Waren gewährt werden darf, zeigt sich auch an den Regelungen des Art. 94 Abs. 1 ZKDVO. Eine nachträgliche Prüfung erfolgt nämlich u.a. nur dann, wenn die Zollbehörden in der Gemeinschaft Zweifel an der Ursprungseigenschaft der betreffenden Erzeugnisse, mithin an den im Ursprungszeugnis genannten, den nämlichen Waren haben. 50

Selbst den Ausnahmeregelungen der Art. 90b Abs. 3, 118 Abs. 4 ZKDVO ist ein Äquivalenzprinzip nicht zu entnehmen, denn die mit einem einzigen Ursprungsnachweis erreichte Präferenzbehandlung gilt nur für Ursprungswaren und nicht für auch für 51

Nichtursprungswaren im Austausch für Ursprungswaren, wenn die Gesamtmenge der Ursprungswaren nicht überschritten wird.

Eine einzige Ausnahme vom Identitätsprinzip gibt es nur in den Fällen buchmäßiger Trennung, nämlich dann, wenn dem Hersteller einer präferenzbegünstigten Ware die buchmäßige Trennung besonders bewilligt worden ist. Diese Möglichkeit ist allerdings weder für alle Präferenzsysteme noch als Erleichterung bei den Entnahmen aus einem Zolllager vorgesehen. 52

Dass in bestimmten Zollverfahren wie der Aktiven und Passiven Veredelung und dem Zolllagerverfahren das Äquivalenzprinzip (Art. 115, 154 f. ZK) oder die gemeinsame Lagerung gewöhnlich zu trennender Waren (s. Art. 534 Abs. 2 und 3 ZKDVO) zugelassen werden kann, hat für völlig anders geartete präferenzrechtliche Regelungen keine Bedeutung. 53

Der Umstand, dass der Klägerin nach ihren Angaben durch die Ungenauigkeiten ihrer Zollabwicklung keine Zollvorteile zugeflossen sind, ist für die Entstehung der Zollschild unerheblich. 54

Die Klägerin kann sich auch nicht auf Vertrauensschutz nach Art. 220 Abs. 2 Buchst. b Unterabs. 1 ZK berufen. 55

Im Streitfall fehlt es schon an einem Irrtum der Zollbehörden. Das gilt für den Beklagten ohnehin, weil ihm die Einzelheiten der Zollabwicklung der Klägerin hinsichtlich der Behandlung präferenzbegünstigter Ware unbekannt waren. 56

Aber auch das HZA hat der Klägerin gegenüber nicht darauf verzichtet, dass sie für die konkreten Lagerentnahmen unter Inanspruchnahme einer Präferenzbegünstigung die für diese Waren ausgestellten Ursprungsnachweise vorlegt. Vielmehr war dem HZA nicht bekannt, dass die Klägerin dazu nicht in der Lage war. 57

Diesbezügliche Feststellungen lassen sich den Vorberichten nicht entnehmen. 58

Nach den Berichten vom 29.10.2003 (Prüfungszeitraum 2000 bis 2002) und vom 02.02.2005 (Prüfungszeitraum 2003 bis 30.09.2004) bestand das derzeitige Zolllager während der Prüfungszeiträume noch nicht. Das zuvor bewilligte Zolllager in "X-Stadt" wurde nicht betrieben, sondern nur das Zolllager in "Y-Stadt"/Österreich. Die Abwicklung des Zolllagers erfolgte im sog. ZADAT-Verfahren (Zollanmeldung auf Datenträger). Zudem erstreckte sich keine der Prüfungen auf die Inanspruchnahme von Präferenzen oder die Erstellung von Ersatzpräferenznachweisen im Zusammenhang mit dem Zolllagerverfahren. 59

Selbst als den Prüfern des HZA am 17.05.2005 anlässlich einer Steueraufsichtsmaßnahme, deren Ergebnis im Schreiben vom 22.07.2005 an den Beklagten zusammengefasst war, das künftig einzuführende Zollprogramm vorgeführt wurde, ergaben sich für sie weder Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin die Nämlichkeit der in das Zolllager überführten mit den entnommenen Waren nicht mehr feststellt, noch dass die Klägerin die Nämlichkeit gar nicht feststellen kann. 60

Nach dem Schreiben vom 22.07.2005 und den glaubhaften und den Senat überzeugenden Bekundungen des Zeugen "T", gegen deren sachliche Richtigkeit die Vertreter der Klägerin keine Einwendungen vorgebracht haben, wurde den Prüfern das neue Zollprogramm nur mit Testdaten vorgeführt, wobei die Prüfer auch in den Gesprächen mit den Mitarbeitern der Klägerin davon ausgingen, dass die Nämlichkeit der Waren durch die Paletten-ID gesichert 61

war, mit der auch die Vorpapiere und damit alle für eine vollständige und zollrechtlich zutreffende Behandlung der Waren erheblichen Merkmale ermittelt werden konnten. Anhaltspunkte dafür, dass insoweit Fehler auftreten könnten, hatte der Zeuge "T" seinerzeit nicht. Infolge dessen konnten die Prüfer des HZA auch keine Bedenken gegen das beantragte Lagerverfahren und dessen Abwicklung mitteilen.

Dass die Warenwirtschaft der Klägerin postenweise und chaotisch lagerte, war auch dem Zeugen "T" bekannt. Gleichwohl sprach insoweit nichts gegen die Sicherung der Nämlichkeit, denn gerade bei einer postenweisen Lagerung kann die Nämlichkeit des jeweiligen Postens festgestellt werden, wobei dazu nach den seinerzeitigen Vorstellungen die Paletten-ID dienen sollte. Eine chaotische Lagerung führt im Rahmen eines Lagersystems nur dazu, dass Waren gleichartiger Posten nicht zusammen gelagert werden, sondern an verschiedenen Orten gelagert sein können. 62

Schließlich hinderte auch die Bewilligung der gemeinsamen Lagerung von Gemeinschafts- und Nichtgemeinschaftswaren die Klägerin nicht, ihre Waren tatsächlich postenweise zu lagern. 63

Erst in der Prüfung des Zeitraums vom 01.10.2004 bis zum 31.08.2006 (Bericht vom 20.09.2007), in dessen letzten Monaten seit dem 01.11.2005 das Zolllager in der maßgebenden Form bewilligt war, aber noch nicht betrieben wurde, ergaben sich unerklärbare Differenzen, wobei die Bestandsaufzeichnungen nur eine wertmäßige Prüfung erlaubt hätten und im Hinblick auf den tatsächlichen Zolllagerbestand unrichtig sein konnten. Daraus folgt aber nicht, dass den Prüfungsbeamten des HZA die tatsächlichen Mängel der Zolllagerabwicklung und deren Auswirkung bekannt waren. 64

Darüber hinaus wurde erst im Jahr 2007 mit Aufnahme des Lagerbetriebs in "E-Stadt" der tatsächliche Lagerbetrieb vom Prüfungsdienst des HZA im Rahmen der Steueraufsicht überprüft, wobei die Prüfungsbeamten zunehmend Fehler in Zollangelegenheiten feststellten, wie der Zeuge "T" bekundet hat. Anschließend erfolgte ein sog. Monitoring, an dem auch Prüfungsbeamte des HZA beteiligt waren und in dem es nicht gelang, die Fehler abzustellen. Diese Beteiligung diene ersichtlich nur der Fehlersuche, nicht aber der Billigung festgestellter Fehler. 65

Selbst wenn zugunsten der Klägerin von einem Irrtum der Zollbehörden auszugehen wäre, wäre er für sie vernünftigerweise erkennbar gewesen. Insoweit wird auf die Ausführungen im Urteil vom 04.05.2011, 4 K 687/10 Z, verwiesen. Daher erübrigen sich auch Ausführungen dazu, ob wie bei einer buchmäßigen Trennung entsprechend den Ausführungen des EuGH im Urteil vom 14.05.1996, C-153 und 204/94, Rz. 57 von einer Zollerhebung abgesehen werden könnte. 66

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, die Zulassung der Revision aus § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 67