

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, vertreten durch ***NN***, über die Beschwerden vom 20. Oktober 2016 und vom 24. Oktober 2016 gegen die Bescheide des damaligen Zollamtes Feldkirch Wolfurt vom 26. September 2016, Zl. ***1*** und vom 20. Oktober 2016, Zl. ***2*** betreffend Verwaltungsabgaben nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die beiden o.a. Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

a) zum Bescheid vom 26. September 2016

Mit Zollanmeldung CRN ***3*** vom 27. Juli 2016 kam es auf Antrag der nunmehrigen Beschwerdeführerin (Bf.), der ***Bf.***, beim damaligen Zollamt Feldkirch Wolfurt zur Überführung einer Sendung mit Ersatzteilen in den zollrechtlich freien Verkehr.

Die Bf. trat bei dieser Zollabfertigung laut ihren Angaben in der Zollanmeldung als indirekte Vertreterin des Empfängers (und somit als Anmelderin gem. Art. 5 Nr. 15 UZK) auf. Als Empfänger ist in der Zollanmeldung die Firma ***GmbH1*** in ***Ort1*** genannt.

In der Zollanmeldung hat die Bf. erklärt, von der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG Gebrauch zu machen. Die EUSt wurde daher auf das Umsatzsteuerkonto der ***GmbH1*** gebucht. Da auch kein Zoll festzusetzen war, hat das Zollamt den aufgrund der erwähnten Zollabfertigung zu entrichtenden Abgabenbetrag in der Mittelung gem. Art. 102 UZK mit 0,00 Euro angegeben.

Mit Eingabe vom 28. Juli 2016 beantragte die Bf. eine Änderung dieser Zollanmeldung. Die Anführung der ***GmbH1*** als Empfänger sei irrtümlich erfolgt. Bei dem tatsächlichen Empfänger handle es sich um die Firma ***GmbH2*** in **Ort2**.

Das damalige Zollamt Feldkirch Wolfurt teilte daraufhin der Bf. mit Bescheid vom 26. September 2016, Zl. ***4***, im Grunde des Art. 102 UZK die Eingangsabgabenschuld (€ 52,00 an Einfuhrumsatzsteuer) mit.

Die Bf. gelte gem. Art. 19 Abs. 1 UZK als in eigenem Namen und in eigener Verantwortung handelnde Person (falsus procurator).

Dieser Bescheid ist nach der Aktenlage unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

Mit der an die ***GmbH1*** gerichteten Beschwerdeentscheidung vom 26. September 2016, Zl. ***5***, erstattete das Zollamt Feldkirch Wolfurt dem genannten Unternehmen die Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von € 52,00. Diesem Bescheid ist der Hinweis zu entnehmen, dass die entsprechende Berichtigungsbuchung durch das zuständige Finanzamt auf dem betreffenden Umsatzsteuer-Abgabenkonto erfolgen werde.

Auch dieser Bescheid ist nach der Aktenlage unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 26. September 2016, Zl. ***1***, setzte das damalige Zollamt Feldkirch Wolfurt der Bf. im Grund des Art. 42 UZK iVm § 41 ZollR-DG und § 30 ZollR-DV eine Verwaltungsabgabe in der Höhe von € 90,18 fest.

Die Bf. habe in der oben erwähnten Zollanmeldung unrichtige Angaben erklärt, indem sie im Feld 8 dieser Zollanmeldung einen falschen Empfänger eingetragen habe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 20. Oktober 2016.

Das damalige Zollamt Feldkirch Wolfurt wies diese Beschwerde mit Beschwerdeentscheidung vom 23. Oktober 2018, Zl. ***6***, als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Eingabe vom 2. November 2018 den Vorlageantrag.

Am 3. November 2018 zog die Bf. diesen Vorlageantrag zurück und ersetzte ihn durch einen neuen Vorlageantrag.

Mit Schriftsätzen vom 8. November 2018 und vom 23. Mai 2019 reichte die Bf. ergänzende Ausführungen zum Beschwerdevorbringen nach.

b) zum Bescheid vom 20. Oktober 2016

Mit Zollanmeldung CRN ***7*** meldete die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), die ***Bf1*** beim damaligen Zollamt Feldkirch am 29.08.2016 unter Verfahrenscod 1000 eine Sendung mit Stickereien zur Ausfuhr an.

Laut Zollanmeldung trat sie dabei als indirekte Vertreterin der Versenderin, nämlich der ***GmbH3*** auf.

Die Überlassung der Waren (Art. 194 UZK) durch das Zollamt erfolgte am selben Tag.

Am 26.09.2016 brachte die Bf. dem Zollamt zur Kenntnis, dass sie in der erwähnten Zollanmeldung versehentlich unrichtige Angaben hinsichtlich des Versenders gemacht habe. Tatsächlich sei nicht die ***GmbH3***, sondern die ***GmbH4***, die Versenderin. Sie beantrage daher einer Richtigstellung der diesbezüglichen Angaben.

Das Zollamt änderte daraufhin die Angabe des Versenders in der erwähnten Zollanmeldung mit Bescheid vom 20.10.2016, Zl. ***8***, im Grunde des Art. 173 Abs. 3 UZK entsprechend ab.

Außerdem setzte das Zollamt am gleichen Tag das zuständige Finanzamt von der Berichtigung der Zollanmeldung in Kenntnis.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 20.10.2016, Zl. ***2***, setzte das Zollamt der Bf. gem. Art. 42 UZK iVm § 41 ZollR-DG und § 30 Abs. 1 Z 3 und Abs. 2 ZollR-DV eine Verwaltungsabgabe in der Höhe von € 90,18 fest.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 24.10.2016.

Das Zollamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdeentscheidung vom 23.10.2018, Zl. ***9***, als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Eingabe vom 03.11.2018 den Vorlageantrag.

c) Zu beiden unter a) und b) angeführten Bescheiden:

Mit Eingabe vom 25.02.2022 zog die Bf. zu den o.a. Beschwerden den Antrag auf Entscheidung durch einen Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beweiswürdigung

Die Beweiserhebung seitens des Bundesfinanzgerichtes erfolgte durch Einsichtnahme in die vom damaligen Zollamt Feldkirch Wolfurt elektronisch vorgelegten Verwaltungsakte. Zusätzlich wurde auf die zitierten Eingaben der Bf. und auf die im Rahmen der mündlichen Verhandlung

gewonnenen Erkenntnisse Bedacht genommen. Daraus ergibt sich der oben wiedergegebene Sachverhalt und der geschilderte Verfahrensgang.

Die Bf. hat keinerlei Einwendungen gegen die sachverhaltsbezogenen Feststellungen des Zollamtes erhoben. Diese waren somit bedenkenlos als erwiesen anzunehmen.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage:

Art. 42 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 09.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (UZK) bestimmt:

Anwendung von Sanktionen

(1) Jeder Mitgliedstaat sieht Sanktionen für Zuwiderhandlungen gegen die zollrechtlichen Vorschriften vor. Diese Sanktionen müssen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein.

(2) Werden verwaltungsrechtliche Sanktionen verhängt, so können sie unter anderem in einer oder beiden folgenden Formen erfolgen:

- a. als eine von den Zollbehörden auferlegte finanzielle Belastung, gegebenenfalls auch an Stelle oder zur Abwendung einer strafrechtlichen Sanktion,*
- b. als Widerruf, Aussetzung oder Änderung einer dem Beteiligten erteilten Bewilligung.*

(3) Die Mitgliedstaaten unterrichten die Kommission innerhalb von 180 Tagen nach Beginn der Anwendung dieses Artikels gemäß Artikel 288 Absatz 2 über die in Absatz 1 des vorliegenden Artikels vorgesehenen geltenden einzelstaatlichen Vorschriften und teilen ihr jede spätere Änderung dieser Vorschriften unverzüglich mit.

§ 41 ZollR-DG bestimmt:

Wer zollrechtliche Aufsichts- oder Erhebungsmaßnahmen behindert oder eine sonstige zollrechtliche Pflichtverletzung begeht, ohne dabei den Tatbestand eines Finanzvergehens zu erfüllen, hat zur Abgeltung des dadurch entstehenden erhöhten Verwaltungsaufwandes eine pauschalierte Verwaltungsabgabe zu leisten. Die Höhe dieser Verwaltungsabgabe sowie die hiervon betroffenen Zollzuwiderhandlungen sind mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen fest zu legen.

§ 30 ZollR-DV bestimmt:

(1) Der Verwaltungsabgabe nach § 41 ZollR-DG unterliegt, sofern dadurch kein Tatbestand eines Finanzvergehens erfüllt wird

- 1. die Verletzung der Gestellungspflicht;*
- 2. die Nichterfüllung von Verpflichtungen aus einer zollrechtlichen Entscheidung (Art. 23 Abs. 1 Zollkodex);*
- 3. die Erklärung unrichtiger oder unvollständiger Angaben in der Zollanmeldung, in der Anmeldung zur vorübergehenden Verwahrung, in der summarischen Eingangs- oder Ausgangsanmeldung, sowie in der Wiederausfuhrmitteilung;*
- 4. die Überschreitung einer Frist in den besonderen Verfahren.*

(2) Die Höhe der Verwaltungsabgabe beträgt ein Vielfaches des nach § 101 Abs. 2 ZollR-DG für Beamte der Verwendungsgruppe A 2 bestimmten Personalkostenersatzes für Amtshandlungen außerhalb der Nachtzeit, und zwar in den Fällen des

- 1. Abs. 1 Z 1 das Vierfache,*
- 2. Abs. 1 Z 2 das Dreifache,*
- 3. Abs. 1 Z 3 das Zweifache,*
- 4. Abs. 1 Z 4 das Zweifache.*

§ 51 Finanzstrafgesetz bestimmt:

(1) Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich

- a. eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt,*
- b. eine abgaben- oder monopolrechtliche Verwendungspflicht verletzt,*
- c. eine abgaben- oder monopolrechtliche Pflicht zur Führung oder Aufbewahrung von Büchern oder sonstigen Aufzeichnungen oder zur Einrichtung technischer Sicherheitsvorkehrungen verletzt,*
- d. eine abgaben- oder monopolrechtliche Pflicht zur Ausstellung oder Aufbewahrung von Belegen verletzt,*
- e. Maßnahmen der in den Abgaben- oder Monopolvorschriften vorgesehenen Zollaufsicht oder sonstigen amtlichen oder abgabenbehördlichen Aufsicht und Kontrolle erschwert oder verhindert oder die Pflicht, an solchen Maßnahmen mitzuwirken, verletzt,*
- f. eine zollrechtliche Gestellungspflicht verletzt oder*
- g. wer ein abgabenrechtliches Verbot zur Leistung oder Entgegennahme von Barzahlungen verletzt.*

(2) Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer Geldstrafe bis zu 5 000 Euro geahndet.

Art. 19 Abs. 1 UZK lautet:

Vertretungsmacht

Im Verkehr mit den Zollbehörden hat der Zollvertreter anzugeben, dass er für Rechnung der vertretenen Person handelt und ob es sich um eine direkte oder eine indirekte Vertretung handelt.

§ 38 Abs. 1 ZollR-DG in der damals gültigen Fassung lautete:

Im Sinn von Art. 19 Abs. 2 des Zollkodex hat der direkte Vertreter durch eine schriftliche Vollmacht und der indirekte Vertreter durch einen schriftlichen Auftrag seine Vertretungsmacht nachzuweisen, wenn sie nicht Amts bekannt ist oder für den betreffenden Vertreter eine abweichende gesetzliche Regelung gilt. Für die indirekte Vertretung zur Abgabe einer Anmeldung genügt die Glaubhaftmachung der Vertretungsmacht durch Vorlage der auf den Vertretenen lautenden Frachtpapiere und sonstigen die Waren betreffenden Papiere.

Erwägungen:

a) zum Einfuhrfall (Bescheid vom 26. September 2016)

Vor der inhaltlichen Auseinandersetzung mit dem Beschwerdevorbringen ist zunächst zu prüfen, ob die Bf. mit ihrem Schriftsatz vom 3. November 2018 den Vorlageantrag zurückgezogen hat.

Mit dieser Eingabe hat die Bf. in offener Frist den Vorlageantrag vom 2. November 2018 durch den Vorlageantrag vom 3. November 2018 ersetzt und zum erstgenannten Antrag wörtlich ausgeführt:

„Den Antrag in dieser Form ziehen wir hiermit vollinhaltlich zurück und ersetzen ihn durch den Antrag laut Anhang.“

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nach ständiger Rechtsprechung nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern den Inhalt, das erkennbare oder zu erschießende Ziel des Parteischrittes (vgl. VwGH 20.03.2014, 2010/15/0195).

Zwar handelt es sich bei der Zurücknahme eines Vorlageantrages um eine unwiderrufliche einseitige prozessuale Erklärung, die (bei ihrer Wirksamkeit und Gültigkeit) den endgültigen Verlust des Rechtsmittels zur Folge hat (siehe Ritz BAO 6. Auflage, § 256, Rz. 2) und einer erneuten Einbringung eines Vorlageantrages entgegensteht (siehe Ritz aaO, Rz. 11). Der erwähnten Eingabe ist aber unmissverständlich zu entnehmen, dass die Bf. damit keinesfalls

auf ihr in § 265 BAO normiertes Recht auf Stellung eines Vorlageantrages verzichten wollte. Ihr Einschreiten war vielmehr zweifellos darauf gerichtet, den Wortlaut des am 2. November 2018 eingebrachten Vorlageantrages vollinhaltlich zu berichtigen. Dass die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes über ihren Vorlageantrag unterbleibt war hingegen keinesfalls das Ziel ihrer Eingabe vom 3. November 2018.

Das Bundesfinanzgericht wertet dieses zuletzt angesprochene Anbringen daher nicht als Zurücknahmeerklärung, sondern als Berichtigungsantrag und spricht im Folgenden über die Beschwerde unter Bedachtnahme auf den Vorlageantrag in der berichtigten Fassung ab.

Die bei der Verhängung von Sanktionen gem. Art. 42 UZK zu beachtenden Grundsätze lassen sich u.a. aus dem Urteil des EuGH in der Rechtssache Schenker EOOD erkennen. Der EuGH hat dort unter Randnummern 41 bis 45 ausgesprochen (EuGH 04.03.2020, C-655/18):

"(41) Nach Art. 42 Abs. 1 der Verordnung Nr. 952/2013 müssen die von den Mitgliedstaaten für Zuwiderhandlungen gegen die zollrechtlichen Vorschriften vorgesehenen Sanktionen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein.

(42) Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten in Ermangelung einer Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Union auf dem Gebiet der Sanktionen bei Nichtbeachtung der Voraussetzungen, die eine nach dem Unionsrecht geschaffene Regelung vorsieht, befugt sind, die Sanktionen zu wählen, die ihnen sachgerecht erscheinen. Sie sind allerdings verpflichtet, bei der Ausübung ihrer Befugnis das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, also auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, zu beachten (Urteil vom 16. Juli 2015, Chmielewski, C 255/14, EU:C:2015:475, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

(43) Insbesondere dürfen die nach den nationalen Rechtsvorschriften zulässigen administrativen oder repressiven Maßnahmen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung der mit diesen Rechtsvorschriften in legitimer Weise verfolgten Ziele erforderlich ist und im Verhältnis zu diesen Zielen nicht unangemessen sein (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. März 2017, Euro-Team und Spirál-Gép, C 497/15 und C 498/15, EU:C:2017:229, Rn. 40 und 58 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

(44) Im vorliegenden Fall erscheint eine Sanktion, die in der Verpflichtung besteht, einen dem Wert der der zollamtlichen Überwachung entzogenen Waren entsprechenden Betrag zu zahlen, nicht angemessen; dies gilt unabhängig davon, dass diese Sanktion zusätzlich zu der des Art. 234a Abs. 1 ZM verhängt wird. Eine Sanktion in dieser Höhe übersteigt die Grenzen dessen, was erforderlich ist, um u. a. sicherzustellen, dass die für das Zolllagerverfahren zugelassenen Waren nicht der zollamtlichen Überwachung entzogen werden.

(45) Durch die Sanktionen im Sinne von Art. 42 der Verordnung Nr. 952/2013 sollen nicht mögliche betrügerische oder widerrechtliche Handlungen, sondern Zuwiderhandlungen gegen

die zollrechtlichen Vorschriften geahndet werden (vgl. entsprechend Urteil vom 16. Juli 2015, Chmielewski, C-255/14, EU:C:2015:475, Rn. 31).“

Liegt eine Zollzuwiderhandlung vor?

Bei der Klärung der Frage, ob im vorliegenden Fall der eben skizzierte vom EuGH gesteckte Rahmen Beachtung fand, ist zunächst zu prüfen, ob überhaupt eine Zollzuwiderhandlung vorliegt.

Außer Streit steht, dass die von der Bf. erstellte o.a. Zollanmeldung vom 27. Juli 2016 in mehrfacher Hinsicht unrichtige Angaben enthält:

Die Bf. hat darin angegeben, als indirekte Vertreterin der ***GmbH1*** einzuschreiten. Tatsächlich verfügte die Bf. allerdings für diesen konkreten Geschäftsfall über keine Vertretungsmacht (Vollmacht oder Auftrag iSd § 38 Abs. 1 ZollR-DG) des genannten Unternehmens und war damit nicht berechtigt, im eigenen Namen und für dessen Rechnung zu handeln. Die Bf. hat im Rahmen der mündlichen Verhandlung neuerlich klargestellt, dass sie bei der in Rede stehenden Zollabfertigung im Auftrag und mit Vollmacht der ***GmbH2*** tätig geworden ist. Damit liegt ein Verstoß gegen die Bestimmungen des Art. 19 Abs. 1 UZK vor, der bestimmt, dass im Verkehr mit den Zollbehörde der Zollvertreter anzugeben hat, dass er für die Rechnung der vertretenen Person handelt und ob es sich um eine direkte oder eine indirekte Vertretung handelt.

Diese Pflichtverletzung hat zur Folge, dass die Bf. bei dieser Zollabfertigung gem. Art. 19 Abs. 1 letzter Satz UZK als in eigenem Namen und in eigener Verantwortung handelnde Person gilt (falsus procurator). Eine Änderung der Zollanmeldung gem. Art. 173 Abs. 3 UZK dahingehend, dass als indirekt vertretenes Unternehmen nunmehr die ***GmbH2*** aufscheint, hat das Zollamt nicht vorgenommen.

Die Bf. ist daher gem. Art. 77 UZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG zum Schuldner der EUSt geworden und das Zollamt Feldkirch Wolfurt hat die Bf. konsequenter Weise mit dem o.a. in Rechtskraft erwachsenen Bescheid vom 26. September 2016 zur Zahlung dieser Eingangsabgabenschuld in Anspruch genommen.

Die Bf. hat in der in Rede stehenden Zollanmeldung darüber hinaus auch unrichtige Angaben hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer gemacht, indem sie erklärt hat, die ***GmbH1*** (deren Firmenwortlaut in der zugrundeliegenden Zollfaktura bloß unter der Überschrift „Lieferadresse“ angeführt war) sei hinsichtlich der eingeführten Wirtschaftsgüter zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Tatsächlich hatte allerdings zum Zeitpunkt der Einfuhr nicht dieses Unternehmen, sondern die ***GmbH2*** (deren Firmenwortlaut sowohl auf Seite 1 als auch auf Seite 2 der genannten Zollfaktura genannt ist und bei der es sich zweifellos um die

Rechnungsadressatin handelt) die Verfügungsmacht über diese Waren. Daraus folgt, dass nur dem zuletzt genannten Unternehmen der Vorsteuerabzug zustand.

Außerdem fällt auf, dass die Bf. in der Zollanmeldung unrichtige Angaben über die Art des Geschäftes gemacht hat, indem sie in dem dafür vorgesehenen Feld 24 durch die Anführung des Codes „11“ erklärt hat, dass es sich um einen endgültigen Kauf handelt. Diese Codierung steht im Widerspruch zu den Angaben in der Zollfaktura, wonach der Fakturenwert nur für Zollzwecke bestimmt ist, weil es sich um eine kostenlose Nacharbeit handelt.

Dazu kommt, dass die Bf. im Streitfall durch eine entsprechende Codierung in der Zollanmeldung die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer durch das Finanzamt gem. § 26 Abs. 3 Z 2 UStG beantragt hat. Dies hat dazu geführt, dass die Einfuhrumsatzsteuer auf das Umsatzsteuerkonto der ***GmbH1*** gebucht wurde. Diese Vorgehensweise ist aber gem. § 26 Abs. 5 lit. e UStG nur unter der Voraussetzung zulässig, dass ein entsprechender schriftlicher Auftrag der Vertretenen laut Zollanmeldung (also der ***GmbH1***) vorliegt. Die Bf. verfügte aber im verfahrensgegenständlichen Fall über keinen solchen Auftrag. Dies ergibt sich aus den Aussagen der Bf., die eingeräumt hat, nicht im Auftrag der ***GmbH1***, sondern im Auftrag der ***GmbH2*** tätig geworden zu sein und die Empfängerangaben in der Zollanmeldung selbst als Fehler bezeichnet hat.

Zu all diesen Pflichtverletzungen ist darauf hinzuweisen, dass der Beteiligte mit Abgabe einer Zollanmeldung gem. Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a UZK für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen in der Anmeldung verantwortlich ist. Diese Verantwortung trifft gem. Art. 15 Abs. 2 letzter Satz UZK auch den Vertreter (im vorliegenden Fall also die Bf.).

Auf Grund all dieser Umstände besteht für das Bundesfinanzgericht kein Zweifel, dass der Bf. die Begehung einer Zuwiderhandlung iSd Art. 42 Abs. 1 UZK anzulasten ist.

Mit den Bestimmungen des § 41 zweiter Satz ZollR-DG wurde der Bundesminister für Finanzen unter anderem ermächtigt, die von der Festsetzung von Verwaltungsabgaben betroffenen "Zollzuwiderhandlungen" festzulegen. Mit der Bestimmung des § 30 Abs. 1 Z 3 ZollR-DV hat der Bundesminister für Finanzen bestimmt, dass u.a. die Erklärung unrichtiger oder unvollständiger Angaben in der Zollanmeldung der Verwaltungsabgabe und somit einer Sanktion iSd Art. 42 Abs. 1 UZK unterliegt.

Es ist somit als erstes Zwischenergebnis festzuhalten, dass es sich bei den unrichtigen Angaben der Bf. um eine Zollzuwiderhandlung iSd § 41 ZollR-DG handelt.

Die beschriebene Pflichtverletzung hat auch zweifellos zu einem (in § 41 ZollR-DG geforderten) Verwaltungsaufwand bei der Behörde geführt. Denn das Zollamt hatte aufgrund der aufgezeigten Fehler mehrere Bescheide und eine Kontrollmitteilung an das Finanzamt zu

erlassen (Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer gegenüber der Firma ***GmbH1***, Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer gegenüber dem tatsächlichen Steuerschuldner).

Liegt ein Finanzvergehen vor?

Da die Erfüllung des Tatbestandes eines Finanzvergehens die Festsetzung einer Verwaltungsabgabe ausschließt, ist in einem nächsten Schritt zu prüfen, ob der Bf. die Verwirklichung eines derartigen Deliktes vorzuwerfen ist.

Dem Antrag der Bf. vom 28. Juli 2016 auf Korrektur der Zollanmeldung ist zu entnehmen, dass es zu den falschen Angaben versehentlich gekommen ist. Die Verwechslung der beiden betroffenen Wirtschaftsbeteiligten dürfte wohl darauf zurückzuführen sein, dass beide o.a. Unternehmen in der bezughabenden Zollfaktura genannt sind.

Es liegen nicht die geringsten Hinweise dafür vor, dass die Bf. gegenüber den Zollbehörden die tatsächlichen Verhältnisse bewusst verschleiern wollte, zumal sie in der Zollanmeldung die Nummer der zutreffenden Faktura mit dem tatsächlichen Rechnungsadressaten angeführt hat. Nach der Aktenlage fehlt es auch an Anhaltspunkten für das Vorliegen von offensichtlicher Fahrlässigkeit oder gar betrügerischen Motiven. Es spricht somit alles dafür, dass es sich um einen bloßen Arbeitsfehler handelt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei einem Fehler, der "passieren kann" (Arbeitsfehler) im Gegensatz zu einem solchen, der "nicht hätte passieren dürfen" nicht von offensichtlicher Fahrlässigkeit auszugehen (VwGH 26. 2. 2004, 2001/16/0005).

Angesichts dieser Umstände ist das Zollamt im Recht, wenn es im vorliegenden Fall nicht von der Begehung eines Finanzvergehens durch die Bf. ausgeht. Es liegen daher auch aus dieser Sicht die Voraussetzungen für die Vorschreibung einer Verwaltungsabgabe vor.

Hängt die Zulässigkeit von Sanktionen von der Zollschuldentstehung ab?

Wenn die Bf. meint, von einer Zuwiderhandlung iSd Art. 42 UZK könne nur gesprochen werden, wenn ein Verstoß gegen zollrechtlichen Vorschriften zur Zollschuldentstehung führt bzw. wenn die handelnde Person einen Täuschungsversuch unternommen hat, kann ihr nicht gefolgt werden.

Dies zeigt auch ein Blick auf die englische Sprachfassung des Art. 42 Abs. 1 UZK, wo es heißt:

„Each Member State shall provide for penalties for failure to comply with the customs legislation. Such penalties shall be effective, proportionate and dissuasive.“

Im o.a. Urteil C-655/18 hat der EuGH unter Rn. 45 ausgesprochen:

„In that context, it must be noted that the penalties provided for in Article 42 of Regulation No 952/2013 do not seek to penalise possible fraudulent or unlawful activities but any failure to comply with the customs legislation (see, by analogy, judgment of 16 July 2015, Chmielewski, C- 255/14, EU:C:2015:475, paragraph 31).“

Damit wird deutlich, dass die zitierte Norm auf die Sanktionierung jedweder Nichteinhaltung der zollrechtlichen Vorschriften abzielt. Die von der Bf. vermeinte Einschränkung dahingehend, dass nur bestimmte Verstöße mit zollschuldrechtlicher Relevanz zu ahnden seien, ist den unionsrechtlichen Vorschriften somit nicht zu entnehmen.

Zum Einwand, die Verschreibung von Verwaltungsabgaben stehe im Widerspruch zu den Bestimmungen des Art. 52 UZK:

Die Regelungen des § 41 ZollR-DG und § 30 ZollR-DV betreffend die Verwaltungsabgaben dienen der nationalen Umsetzung des Art. 42 UZK.

Mit der Bestimmung des Art. 42 UZK hat der Normensetzer auf Unionsebene klar und deutlich zum Ausdruck gebracht, dass die Mitgliedstaaten - neben der in Art. 52 UZK vorgesehenen Untersagung einer Gebührenerhebung für bestimmte Handlungen, die während der offiziellen Öffnungszeiten der Zollstellen durchgeführt werden - bei Zollzuwiderhandlungen Sanktionen vorzusehen haben. Denn es muss ein angemessenes Niveau wirksamer, abschreckender und verhältnismäßiger Sanktionen im ganzen Binnenmarkt gewährleistet sein (23. Erwägungsgrund zum UZK).

Dem Vorbringen der Bf., die Bestimmung des Art. 52 UZK verbiete die Verschreibung einer Verwaltungsabgabe, war daher nicht zu folgen, weil zutreffendenfalls die Bestimmungen des Art. 42 UZK als nahezu inhaltsleer zu sehen wären. Hätte der Unionsgesetzgeber eine Lösung iSd der von der Bf. vertretenen Meinung im Auge gehabt, dann hätte es nach der logischen Interpretation, wonach eine Rechtsnorm im Zweifel nicht so verstanden werden darf, dass sie überflüssig ist und im Allgemeinen niemand zwecklose und funktionslose (weil praktisch unanwendbare) Anordnungen treffen will, der Regelung des Art. 42 UZK nicht bedurft.

Auch der EuGH hat in seinem o.a. Urteil bestätigt, dass die eben zitierte Norm auf die Sanktionierung jedweder Nichteinhaltung der zollrechtlichen Vorschriften abzielt und dass die Mitgliedstaaten in Ermangelung einer Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Union auf dem Gebiet der Sanktionen bei Nichtbeachtung der Voraussetzungen, die einen nach dem Unionsrecht geschaffene Regelung vorsieht, befugt sind, die Sanktion zu wählen, die ihnen sachgerecht erscheint (EuGH 04.03.2020, C-655/18, Rn 42 und 45).

Zur Verhältnismäßigkeit der Verwaltungsabgabe:

Im o.a. Urteil vom 4. März 2020 hat der EuGH unter Rn. 43 u.a. ausgesprochen, dass die nach den nationalen Rechtsvorschriften zulässigen administrativen oder repressiven Maßnahmen

nicht über das hinausgehen dürfen, was zur Erreichung der mit diesen Rechtsvorschriften in legitimer Weise verfolgten Ziele erforderlich ist und im Verhältnis zu diesen Zielen nicht unangemessen erscheint.

Wenn die Bf. meint, sowohl die falsche Benennung des Empfängers in der Zollanmeldung als auch die darauffolgende Berichtigung seien abgabenrechtlich völlig unbedeutend (sie spricht in diesem Zusammenhang sogar von bloßen „Banalitäten“), kann ihr auf Grund der o.a. Ausführungen nicht gefolgt werden.

Denn derartige Fehler sind (wie auch hier) untrennbar verbunden mit unrichtigen Angaben des Vertretungsverhältnisses. Der korrekten Offenlegung der Zollvertretung kommt aber bei der Abgabe der Zollanmeldung eine zentrale Bedeutung zu.

Eine Person, die angibt, als Zollvertreter zu handeln, jedoch keine Vertretungsmacht besitzt, gilt gem. Art. 19 Abs. 1 UZK als in eigenem Namen und in eigener Verantwortung handelnde Person. Daran knüpfen sich u.a. die oben angesprochenen weitreichenden zollschuldrechtlichen Konsequenzen (Einschreiten des Vertreters als falsus procurator, Vorschreibung der EUST an einen völlig unbeteiligten Dritten etc.). Die gravierenden abgabenrechtlichen Folgen derartiger Fehleintragungen werden auch dadurch deutlich, dass durch den Ausfall des vermeintlich Vertretenen letztlich der Zollbehörde nur mehr der Vertreter als Abgabenschuldner zur Verfügung steht. Die angesprochenen unrichtigen Angaben in der Zollanmeldung rechtfertigen somit jedenfalls eine angemessene Sanktionierung gegenüber der Bf., der die tatsächliche Bedeutung derartiger Pflichtverletzungen noch immer nicht bewusst zu sein scheint.

Es handelt sich auch nicht um bloß vernachlässigbare Fehler ohne Auswirkungen (wie etwa Tippfehler), sondern um die erwiesene Nichteinhaltung zollrechtlicher Vorschriften iSd Rn 45 des o.a. EuGH-Urteils.

Sanktion und Strafe sind von Werten und Normen nicht zu trennen und damit wesentliche Elemente der sozialen Kontrolle. Sie tragen entscheidend dazu bei, dass das soziale Geschehen - in der Gesellschaft als ganzer, in Unternehmen, Behörden oder Verbänden, in der Familie, im Freundeskreis usw. - regelhaft verläuft. Dies geschieht zum einen, indem Sanktionen denjenigen Nachteile bringen, die Gemeinschaftsregeln verletzt haben, zum anderen dadurch, dass im Prozess der Sanktionierung die Gültigkeit kollektiver Werte bestätigt wird. Aus dieser Doppelfunktion erwächst die spezial- und auch generalpräventive Wirkung von Strafe (P. Heinrich et al. (eds.), Wörterbuch der Mikropolitik, Springer Fachmedien Wiesbaden 1998, in Anlehnung an Emile Durkheim).

Umgelegt auf den angefochtenen Bescheid ergibt sich daraus der Schluss, dass die Festsetzung der Verwaltungsabgabe als Sanktion zu qualifizieren ist. Sie ist als geeignetes Mittel anzusehen, die Wirtschaftsbeteiligten im Allgemeinen und die Bf. im Besonderen zu einer genauen

Beachtung der zollrechtlichen Vorschriften anzuhalten, indem sie Verstöße dagegen an bestimmte finanzielle Konsequenzen knüpft. Damit werden auch die vom Gesetzgeber geforderten Kriterien der Wirksamkeit und der Abschreckung erfüllt.

Eine mögliche Maßnahme zur künftigen Hintanhaltung der beschriebenen Pflichtverletzungen bei der Erstellung von Zollanmeldungen könnte etwa darin bestehen, dass die Bf. ihre Mitarbeiter dahingehend schult, dass sie nach Erfassung aller notwendigen Daten der Anmeldung und vor der endgültigen Datenfreigabe im E-Zollsystem, eine letzte abschließend Kontrolle vorzunehmen haben, ob sie tatsächlich über die notwendige Vertretungsmacht (Vollmacht oder Auftrag gem. § 38 Abs. 1 ZollR-DG) jener Person verfügen, auf deren Rechnung sie angeben einzuschreiten.

Die Verhängung einer Sanktion scheint gerade im vorliegenden Fall geboten, der von einer Negierung der Tragweite der eigenen Pflichtverletzungen durch die Bf. geprägt ist. Die Festsetzung der Verwaltungsabgabe kann daher im Streitfall als geeignetes Mittel angesehen werden, um auf eine künftige strikte Beachtung der mit den Bestimmungen des Zollrechts in legitimer Weise verfolgten Ziele durch die Bf. und ihre Mitarbeiter hinzuwirken. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei der Bf. um ein Speditionsunternehmen handelt, das sich gewerbsmäßig mit der Abgabe von Zollanmeldungen beschäftigt und gem. § 347 UGB einer erhöhten Sorgfaltspflicht unterliegt.

Eine Sanktion in der Höhe von € 90,18 übersteigt nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes auch nicht die Grenzen dessen, was erforderlich ist, um u. a. sicherzustellen, dass die für die Abgabe von Zollanmeldungen festgelegten Vorschriften strikte Beachtung finden. Die Sanktion ist somit auch als angemessen iSd o.a. Judikatur des EuGH zu werten.

Die Bf. irrt wenn sie meint, bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit komme es auf die Höhe des durch die Zollbehörde allenfalls nachzufordernden Abgabebetrages an, der aus der Pflichtverletzung resultiert. Denn durch die Sanktionen iSd Art. 42 UZK sollen ganz allgemein Zuwiderhandlungen gegen die zollrechtlichen Vorschriften geahndet werden. Dass diese Zuwiderhandlungen zwingend zur Nachforderung von Eingangsabgaben führen müssen oder dass die Höhe der Sanktion mit der Einfuhrzollschuld in Relation zu setzen ist, ist der zitierten Norm nicht zu entnehmen.

Zum Vorwurf der Missachtung der Bestimmungen des Art. 22 Abs. 6 UZK:

Die Bf. meint, der angefochtene Bescheid sei schon deshalb rechtswidrig, weil das Zollamt die Gewährung vorherigen rechtlichen Gehörs gem. Art. 22 Abs. 6 UZK unterlassen habe.

Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass nicht jede angefochtene Entscheidung, die unter Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör erlassen wurde, zwingend aufzuheben ist. Eine

Aufhebung ist vielmehr ausschließlich dann geboten, wenn das Verfahren ohne diese Regelwidrigkeit zu einem anderen Ergebnis hätte führen können (EuGH 03.07.2014, C-129/13, Alexander in Witte, Zollkodex der Union, 7. Auflage, Rz. 134ff zu Art. 22).

Dafür, dass dies im vorliegenden Rechtsmittelverfahren der Fall sein könnte, bestehen nicht die geringsten Hinweise. Befragt, welche Folgen die Unterlassung die Gewährung rechtlichen Gehörs vor Erlassung des angefochtenen Bescheids gehabt habe, führte die Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung einzig den Umstand ins Treffen, dass ihr dadurch die Möglichkeit genommen worden sei, zum Sachverhalt Stellung zu nehmen. Dieses Manko wurde aber zwischenzeitlich bereinigt, zumal die Bf. im Zuge des weiteren Verfahrens ausreichend dazu Gelegenheit hatte.

Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken:

Gemäß Art. 18 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.

Gemäß Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof über Gesetzwidrigkeit von Verordnungen auf Antrag eines Gerichtes.

Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen auf Antrag des Obersten Gerichtshofes, eines in zweiter Instanz zuständigen ordentlichen Gerichtes, eines Verwaltungsgerichtes oder des Verwaltungsgerichtshofes.

Hat ein Verwaltungsgericht gegen die Anwendung einer Verordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit Bedenken, so hat es den Antrag auf Aufhebung dieser Verordnung beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Ebenso hat es bei Bedenken gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit beim Verfassungsgerichtshof einen Antrag auf Aufhebung dieses Gesetzes zu stellen (Art. 89 Abs. 2 B-VG iVm Art. 135 Abs. 4 B-VG).

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich für das Gericht somit die Verpflichtung, einen derartigen Antrag zu stellen, wenn es Bedenken gegen eine anzuwendende Norm hat.

Das Bundesfinanzgericht hatte daher im gegenständlichen Beschwerdeverfahren auch Erwägungen dahingehend anzustellen, inwieweit sich aus den von der Bf. in Zweifel gezogenen Bestimmungen Anhaltspunkte ergeben, die eine Verfassungswidrigkeit naheliegend erscheinen lassen.

Die Bf. meint, die Bestimmungen des § 41 ZollR-DG seien mangels genauer gesetzlicher Determinierung verfassungswidrig, weil sie bloß ganz allgemein von „Pflichtverletzungen“ sprechen. Welche konkreten Pflichtverletzungen zur Vorschreibung einer Verwaltungsabgabe führen, ergebe sich erst aus § 30 ZollR-DV.

Dazu wird ausgeführt:

Ob eine gesetzliche Vorschrift dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot gemäß Art. 18 B- VG entspricht, richtet sich nicht nur nach ihrem Wortlaut, sondern auch nach der Entstehungsgeschichte, dem Inhalt und dem Zweck der Regelung. Bei der Ermittlung des Inhalts einer gesetzlichen Regelung sind daher alle der Auslegung zur Verfügung stehenden Möglichkeiten auszuschöpfen. Eine Regelung verletzt die in Art. 18 B- VG enthaltenen rechtsstaatlichen Erfordernisse, wenn nach Heranziehung sämtlicher Interpretationsmethoden nicht beurteilt werden kann, wozu das Gesetz ermächtigt (VfSlg 16.137/2001, 20.130/2016).

Bei der Prüfung, ob eine gesetzeskonforme Determinierung vorliegt, stellt der VfGH immer wieder darauf ab, ob sich ein ausreichend bestimmter Gehalt aus einem gesamten Regelungskomplex ableiten lässt (VfSlg 12.692, 14.382, 18.738), wozu auch ausländische Rechtsordnungen gehören können (VfSlg 20.039).

Das Bundesfinanzgericht teilt die oben erwähnten unter dem Blickwinkel des Art. 18 B- VG vorgebrachten Bedenken der Bf. nicht:

Mit ihrer Argumentation, wonach erst durch die Zollrechts-Durchführungsverordnung erkenntlich werde, welche Pflichtverletzungen von den Bestimmungen des § 41 ZollR-DG erfasst werden, übersieht die Bf., dass das Absehen von einer exakten Determinierung des Behördenhandelns grundsätzlich in Einklang mit Art. 18 Abs. 1 B- VG zu bringen ist. Dass der Gesetzgeber bei der Beschreibung und Formulierung verschiedener Kriterien unbestimmte Gesetzesbegriffe verwendet und dadurch zwangsläufig Unschärfen in Kauf nimmt, ist vielmehr nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes durchaus zulässig (vgl die Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zum "differenzierten Legalitätsprinzip", zB VfSlg 13.785/1994, 20.130/2016, 20.192/2017).

Nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes gehen im vorliegenden Fall bereits aus dem Gesetz in der geforderten Bestimmtheit alle wesentlichen Merkmale der vom Normensetzer intendierten Regelung hervor, zumal die in Rede stehenden Bestimmungen des § 41 ZollR-DG (entsprechend den unionsrechtlichen Vorgaben) die Sanktionierung der Begehung zollrechtlicher Pflichtverletzungen vorsieht.

Es ist somit aus den gesetzlichen Bestimmungen unzweifelhaft erkennbar, dass eine durch die Nichteinhaltung zollrechtlicher Vorschriften verwirkte Pflichtverletzung bei Vorliegen der in § 41 ZollR-DG festgelegten Voraussetzungen zur Festsetzung von Verwaltungsabgaben führen kann. Damit wird auch insofern dem Bestimmtheitsgebot des Art 18 B- VG entsprochen, als die Regelungen (wie gefordert) dermaßen klar sind, dass Normunterworfenen ihr Verhalten danach ausrichten können (zB VfSlg 13.460/1993).

Die Tatsache, dass die hiervon konkret betroffenen Zollzuwiderhandlungen und die Höhe der Verwaltungsabgabe mit Verordnung geregelt werden, ändert daher nichts daran, dass eine den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechende Bestimmtheit und keine formalgesetzliche Delegation vorliegt.

Denn das Verwaltungshandeln muss nicht bis ins letzte Detail gesetzlich vorherbestimmt sein.

Auch mit dem Argument, sie habe dem Zollamt ihren Fehler bei der Erstellung der Zollanmeldung nicht zuletzt auf Grund der in § 119 BAO normierten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht unaufgefordert zur Kenntnis gebracht, kann die Bf. keine Abstandnahme von der Verhängung der Sanktion erreichen.

Die Bf. sprach im Rahmen der mündlichen Verhandlung in diesem Zusammenhang einen ihr wesentlich erscheinenden Unterschied zwischen den Bestimmungen des ZollR-DG und dem Finanzstrafgesetz an. Sie meinte, ein Wirtschaftsbeteiligter, dem eine Verwaltungsabgabe vorgeschrieben werde, sei im Vergleich zu einer Person, die sich eines Finanzvergehens schuldig mache, schlechter gestellt. Während sich Letztere nämlich durch eine Selbstanzeige von der Verfolgung ihrer Verfehlungen befreien und somit Straffreiheit erreichen könne, stehe einem Spediteur, der eine Zollzuwiderhandlung iSd § 41 ZollR-DG begehe, keine vergleichbare Möglichkeit offen, um die Verhängung einer Sanktion durch Selbstanzeige abzuwenden.

Dem Einwand der Bf., wonach sich aus dem Gesagten ein Verstoß gegen den in Art. 7 B-VG normierten Gleichheitsgrundsatz ableiten ließe, wird entgegnet:

Der Gleichheitsgrundsatz bindet den Gesetzgeber (vgl. VfSlg 13.327/1993, 16.407/2001) indem er ihm insofern inhaltliche Schranken setzt, als er verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen (vgl. zB VfSlg 14.039/1995, 16.407/2001). Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (vgl. VfSlg 16.176/2001, 16.504/2002). Diese Schranken sind nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes im vorliegenden Fall nicht überschritten. Ob eine Regelung zweckmäßig ist und das Ergebnis in allen Fällen als befriedigend empfunden wird, kann nicht mit dem Maß des Gleichheitssatzes gemessen werden (vgl. VfSlg 14.301/1995, 15.980/2000 und 16.814/2003).

Es ist darauf hinzuweisen, dass das Finanzstrafrecht, das durch spezifische Deliktstypen den Besteuerungsanspruch des Staates schützt, ein eigenständiges Ordnungssystem bildet und deshalb mit den abgabenrechtlichen Bestimmungen betreffend verwaltungsrechtliche Sanktionen nicht in Vergleich zu setzen ist (siehe VfGH 14.03.2018, G241/2017, zur vergleichbaren Problematik der Unterscheidung zwischen gerichtlichem Finanzstrafverfahren und gerichtlichem Strafrecht).

Dem Gesetzgeber kommt sohin ein rechtspolitischer Gestaltungsspielraum zu (vgl. VfSlg 19.831/2013 mwN), den er hier nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise genützt hat. Der von der Bf. offensichtlich vertretenen Ansicht, wonach auch im ZollR-DG eine Selbstanzeige zwingend vorzusehen sei, kann daher nicht gefolgt werden. Es ist vielmehr festzustellen, dass die Schaffung einer derartigen Bestimmung weder aus dem Rechtsstaatsprinzip geboten erscheint, noch sonst ein verfassungsrechtlicher Grund dafür ersichtlich ist.

Die Bf. bemängelt auch die ihrer Meinung nach in Österreich praktizierte völlig verschuldensunabhängige Vorschreibung der Verwaltungsabgabe. Dem ist zu entgegnen, dass nach den Angaben des Zollamtes nicht jede Pflichtverletzung zwangsläufig zur Vorschreibung dieser Sanktion führt. So werden etwa entschuldbare Fehlleistungen nicht geahndet (siehe Vorlagebericht vom 07.11.2018). Die Bestimmungen des Art. 42 UZK verpflichten die Mitgliedstaaten nicht, bei der gebotenen nationalen Umsetzung die Verhängung der Sanktionen von der Verwirklichung subjektiver Tatbestandsmerkmale abhängig zu machen. Ein Vergleich mit dem Zollschuldrecht zeigt, dass auch hier der Pflichteninhaber ohne Verschulden für die Entstehung des Abgabeanpruchs auf Grund einer Pflichtverletzung einzustehen hat (siehe Art. 79 Abs. 3 Buchstabe a UZK). Auch der EuGH hat bereits mehrmals ausgesprochen, dass es bei der Zollschuldentstehung bloß auf die Pflichtenstellung des Wirtschaftsbeteiligten und nicht auf ein schuldhaftes Verhalten ankommt (siehe etwa EuGH 3.4.2008, C-230/06 zur Zollschuldnerschaft des Hauptverpflichteten im Versandverfahren).

Der Umstand, dass die Bestimmungen des § 41 ZollR-DG nicht auf eine bestimmte Schuldform abstellen, bewirkt daher entgegen der Ansicht der Bf. keine Verfassungswidrigkeit der in Rede stehenden Norm.

Die Bf. trägt weiters vor, der Verweis eines Gesetzes auf eine verwaltungsintern festgelegte Praxis oder lediglich auf eine im Erlasswege festgelegte Rechtslage, zu deren Auffinden geradezu „archivarischer Fleiß“ notwendig sei, widerspreche dem Art. 18 B-VG (VfSlg. 18.886/2009).

In der Verhandlung führte die Bf. dazu aus, für den Normunterworfenen sei es schwer und mit einem großen Aufwand verbunden, die Höhe der Verwaltungsabgabe und den maßgeblichen Betrag von € 45,09 rechnerisch nachzuvollziehen.

Dem ist zu entgegnen, dass die Höhe der Verwaltungsabgaben in der für jedermann öffentlich zugänglichen FINDOK jederzeit einsehbar ist.

Bei der FINDOK handelt es sich laut Homepage des BMF um eine umfassende, aktuelle und kostenfreie Informationsquelle für Rechtsfragen zu Steuern und Zoll.

Eine am 28.04.2022 durchgeführte Internet-Abfrage über eine geläufige Suchmaschine unter dem Suchwort „Personalkostensätze 2016“ brachte als erstes Suchergebnis den in der FINDOK enthaltenen Erlass des BMF vom 2.8.2016, der die Stundensätze gem. § 101 Abs. 2 ZollR-DG mit € 45,09 ausweist.

In diesem Erlass wird zudem auf die Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 2.8.2016, BGBl. II Nr. 69/2015 verwiesen. In der Anlage 2 dieser Verordnung sind die für die Verwendungsgruppe A2/5 relevanten Berechnungsparameter mit 1.680 und 74.269 und der Valorisierungssatz mit 1,02 angegeben. Der von der Bf. angesprochene Betrag von € 45,09 errechnet sich demnach wie folgt:

$$74.269 / 1.680 \times 1,02 = 45,09$$

Die Berechnung der Verwaltungsabgabe ergibt sich somit aus den o.a. gesetzlichen Bestimmungen (§ 41 ZollR-DG und § 30 ZollR-DV iVm § 101 Abs. 2 ZollR-DG) in Verbindung mit der erwähnten Verordnung vom 2.8.2016.

Der Bf. kann daher nicht gefolgt werden, wenn sie meint, die im Streitfall heranzuziehenden gesetzlichen Bestimmungen seien mit dem Bestimmtheitsgebot des Art 18 Abs 1 und 2 B-VG nicht in Einklang zu bringen. Dass diesem Vorwurf keine Berechtigung zukommt zeigt sich auch daran, dass der Vertreter der Bf. im Rahmen der Verhandlung eingeräumt hat, dass es ihm nach entsprechenden Internetrecherchen ebenfalls gelungen sei, den Betrag von € 45,09 rechnerisch zu ermitteln.

Insgesamt konnte das Bundesfinanzgericht im verfahrensgegenständlichen Rechtsmittelverfahren keine ausreichenden Bedenken im Hinblick auf die Verfassungskonformität der hier anzuwendenden Bestimmungen des § 41 ZollR-DG und des § 30 ZollR-DV erblicken, die eine Verpflichtung begründet hätten, gemäß Art. 139 B-VG bzw. Art. 140 B-VG einen Antrag auf deren Aufhebung beim Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Liegt eine Doppelgleisigkeit vor?

Wie bereits oben ausgeführt, schließt die Erfüllung des Tatbestandes eines Finanzvergehens die Festsetzung einer Verwaltungsabgabe aus.

Es kann damit für ein und denselben Sachverhalt rechtens nicht gleichzeitig zur Festsetzung einer Verwaltungsabgabe und zur Ahndung einer Finanzordnungswidrigkeit kommen. Dass nach einer Zollzuwiderhandlung sowohl das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Vorschreibung einer Verwaltungsabgabe als auch die Begehung einer Finanzordnungswidrigkeit geprüft wird, bedeutet für sich alleine noch keine unzulässige Doppelgleisigkeit iSd Beschwerde, wenn als Folge dieser Prüfung nur eine Verwaltungsabgabe festgesetzt und die Verwirklichung eines Finanzvergehens hingegen verneint wird.

Wenn die Bf. meint, alleine im Umstand, dass es sich bei der Verwaltungsabgabe um eine Sanktion handelt, sei eine Doppelgleisigkeit zu erblicken, kann ihr ebenfalls nicht gefolgt werden.

Die Bf. hat zu dieser Frage im Rahmen der mündlichen Verhandlung ausgeführt, der diesbezügliche Einwand sei so zu verstehen, dass es ihrer Meinung nach nicht gleichzeitig zu einer Sanktion in Form der Verwaltungsabgabe und zu einer Bestrafung kommen könne. Der gleiche Sachverhalt könne nicht doppelt sanktioniert werden. Dem ist zu entgegnen, dass es im vorliegenden Fall zweifellos nicht zu einer solchen doppelten Sanktionierung gekommen ist.

Liegt ein Verstoß gegen den Grundsatz „ne bis in idem“ vor?

Die Bf. ist im Recht, wenn sie meint, dass nach dem Grundsatz ne bis in idem niemand wegen derselben Straftat zweimal strafrechtlich verfolgt oder bestraft werden darf.

Auch nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung sind eine neue oder weitere Verfolgung derselben Beschuldigten wegen derselben Tat grundsätzlich nicht mehr zulässig (vgl. etwa OGH 21.8.2013, 15 Os 94/13g).

Warum im vorliegenden Fall gegen diesen Grundsatz verstoßen worden sein soll, ist nicht nachvollziehbar, zumal es sich bei der Vorschreibung einer Verwaltungsabgabe um keine Bestrafung iSd Finanzstrafgesetzes handelt.

Auch eine allfällige (von der Bf. im Übrigen gar nicht geltend gemachte) Verletzung des Grundsatzes der Unwiederholbarkeit liegt nicht vor, zumal nicht die geringsten Hinweise dafür vorgetragen wurden, dass über die in Rede stehende Sanktion bereits vor Erlassung des angefochtenen Bescheides abgesprochen worden sein könnte. Auch aus dem gesamten Verwaltungsakt ergeben sich keine diesbezüglichen Ansätze.

Die diesbezüglichen Einwände können der Beschwerde daher nicht zum Erfolg verhelfen.

Welcher Stundensatz kommt zur Anwendung?

Die Bf. hat im Rahmen der mündlichen Verhandlung u.a. bemängelt, es sei nicht gesetzlich geregelt, welcher Stundensatz bei der Berechnung der Höhe der Verwaltungsabgabe heranzuziehen sei. Es sei offen, ob es auf den zum Zeitpunkt der Begehung der Pflichtverletzung oder auf den zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung gültigen Stundensatz ankomme.

Der Vertreter des Zollamtes hat im Rahmen der mündlichen Verhandlung eingeräumt, dass eine konkrete gesetzliche Regelung dazu fehle. Das Zollamt ziehe jedenfalls den zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung gültigen Stundensatz heran.

Für die Richtigkeit dieser Lösung spricht der Umstand, dass die Festsetzung der Verwaltungsabgabe nach dem Wortlaut des § 41 ZollR-DG zur Abgeltung des durch die Pflichtverletzung entstehenden erhöhten Verwaltungsaufwandes dienen soll. Nimmt man nun darauf Bedacht, dass die aus der Pflichtverletzung resultierenden zusätzlichen Maßnahmen der Zollbehörde (hier: Vorschreibung der EUSt gegenüber dem tatsächlichen Steuerschuldner usw.) und die Vorschreibung der Verwaltungsabgabe üblicherweise zeitgleich erfolgen, lässt sich die Ansicht des Zollamtes überzeugend argumentieren. Denn vor der Erlassung des neuen Abgabenbescheids (bzw. allfälligen Berichtigungsbescheids) ist es noch zu keinem erhöhten Verwaltungsaufwand gekommen.

Im Streitfall kann die Bf. durch die Heranziehung der für das Jahr 2016 maßgeblichen Stundensätze jedenfalls nicht beschwert sein, zumal sich in diesem Kalenderjahr sowohl die Pflichtverletzung als auch die Bescheiderlassung ereignet haben. Es kann somit kein ernsthafter Zweifel daran bestehen, dass die Verwaltungsabgabe an Hand der für 2016 gültigen Parameter zu bemessen war.

Zur Anregung, ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten:

Das Bundesfinanzgericht teilt die von der Bf. vorgetragenen Zweifel an der Auslegung des Unionsrechts nicht. Die vorliegende Entscheidung stützt sich u.a. auch auf die zitierte Rechtsprechung des EuGH. Es besteht daher keine Veranlassung, gem. Art. 267 AEUV einen Antrag auf Vorabentscheidung zu stellen.

b) zum Ausfuhrfall (Bescheid vom 20. Oktober 2016):

Außer Streit steht, dass die von der Bf. erstellte o.a. Zollanmeldung vom 29.08.2016 in mehrfacher Hinsicht unrichtige Angaben enthält. Die Bf. hat darin angegeben, als indirekte Vertreterin der ***GmbH3*** einzuschreiten. Tatsächlich verfügte die Bf. allerdings für diesen konkreten Geschäftsfall über keine Vertretungsmacht des genannten Unternehmens. Dies hat die Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung nochmals ausdrücklich bestätigt.

Die Bf. war damit nicht berechtigt, im eigenen Namen und für Rechnung dieses Unternehmens zu handeln. Damit liegt ein Verstoß gegen die Bestimmungen des Art. 19 Abs. 1 UZK vor, der bestimmt, dass im Verkehr mit den Zollbehörde der Zollvertreter anzugeben hat, dass er für die Rechnung der vertretenen Person handelt und ob es sich um eine direkte oder eine indirekte Vertretung handelt.

Darüber hinaus hat die Bf. unrichtige Angaben hinsichtlich der tatsächlichen Person des Ausführers und hinsichtlich dessen UID-Nummer und EORI-Nummer gemacht.

Die Richtigkeit dieser Daten ist für die Abfertigung, die Kontrolle und die Dokumentation von Ausfuhrlieferungen von besonderer Bedeutung. Durch die vorliegende Zollanmeldung wird eine Ausfuhrlieferung iSd § 7 Abs. 1 UStG 1994 dokumentiert. Sie dient damit als Nachweis für

die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 UStG 1994 und als Ausfuhrnachweis iSd § 7 Abs. 1 leg.cit. für den in der Zollanmeldung genannten Unternehmer. Zusätzlich kann eine Ausfuhranmeldung gegebenenfalls auch als Nachweis der Rückwareneigenschaft (Art. 203 UZK) Verwendung finden.

Eine korrekte Angabe des Ausführers ist daher eines der wesentlichsten Kriterien bei der Erstellung von Ausfuhrzollanmeldungen.

Auf Grund dieser Umstände besteht für das Bundesfinanzgericht kein Zweifel, dass der Bf. die Begehung einer Zollzuwiderhandlung iSd Art. 42 Abs. 1 UZK anzulasten ist.

Denn der Beteiligte ist mit Abgabe einer Zollanmeldung gem. Art. 15 Abs. 2 Buchstabe a UZK für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen in der Anmeldung verantwortlich. Diese Verantwortung trifft gem. Art. 15 Abs. 2 letzter Satz UZK auch den Vertreter (im vorliegenden Fall also die Bf.).

Hinzuweisen ist auf die Bestimmungen des § 41 zweiter Satz ZollR-DG. Nach dieser Regelung wurde der Bundesminister für Finanzen unter anderem ermächtigt, die von der Festsetzung von Verwaltungsabgaben betroffenen "Zollzuwiderhandlungen" festzulegen. Mit der Bestimmung des § 30 Abs. 1 Z 3 ZollR-DV hat der Bundesminister für Finanzen bestimmt, dass u.a. die Erklärung unrichtiger oder unvollständiger Angaben in der Zollanmeldung der Verwaltungsabgabe und somit einer Sanktion unterliegt.

Es ist somit als erstes Zwischenergebnis festzuhalten, dass es sich bei den unrichtigen Angaben der Bf. in der in Rede stehenden Ausfuhrzollanmeldung um eine Zollzuwiderhandlung iSd § 41 ZollR-DG handelt.

Die beschriebene Pflichtverletzung hat auch zweifellos zu einem (in § 41 ZollR-DG geforderten) Verwaltungsaufwand bei der Behörde geführt, zumal das Zollamt - dem diesbezüglichen Abänderungsantrag der Bf. entsprechend - den o.a. Bescheid vom 20.10.2016 zur Richtigstellung der Angaben in der Zollanmeldung gem. Art. 173 UZK erlassen hat.

Da die Erfüllung des Tatbestandes eines Finanzvergehens die Festsetzung einer Verwaltungsabgabe ausschließt, ist in einem nächsten Schritt zu prüfen, ob der Bf. die Verwirklichung eines derartigen Deliktes vorzuwerfen ist.

Dem Antrag der Bf. vom 26.09.2016 auf Abänderung der Zollanmeldung ist zu entnehmen, dass es zu den falschen Angaben versehentlich gekommen ist.

Es liegen nicht die geringsten Hinweise dafür vor, dass die Bf. gegenüber den Zollbehörden die tatsächlichen Verhältnisse bewusst verschleiern wollte, zumal sie in der Zollanmeldung die Nummer der zutreffenden Faktura (mit dem wahren Ausführer) angeführt hat. Nach der Aktenlage fehlt es auch an Anhaltspunkten für das Vorliegen von offensichtlicher Fahrlässigkeit

oder gar betrügerischen Motiven. Es spricht somit alles dafür, dass es sich um einen bloßen Arbeitsfehler handelt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei einem Fehler, der "passieren kann" (Arbeitsfehler) im Gegensatz zu einem solchen, der "nicht hätte passieren dürfen" nicht von offensichtlicher Fahrlässigkeit auszugehen (VwGH 26. 2. 2004, 2001/16/0005).

Angesichts dieser Umstände ist das Zollamt im Recht, wenn es im vorliegenden Fall nicht von der Begehung eines Finanzvergehens durch die Bf. ausgeht. Es liegen daher auch aus dieser Sicht die Voraussetzungen für die Vorschreibung einer Verwaltungsabgabe vor.

Die Bf. bezeichnet auch in diesem Fall ihren Fehler als bloße Banalität. Daraus erhellt, dass ihr noch immer nicht bewusst zu sein scheint, welche besondere Bedeutung der richtigen Bezeichnung des Ausführers und der von der Bf. vertretenen Person in der Zollanmeldung zukommt.

Die Verhängung einer Sanktion scheint somit gerade im vorliegenden Fall geboten, der von einer Negierung der Tragweite der eigenen Pflichtverletzungen durch die Bf. geprägt ist. Die Festsetzung der Verwaltungsabgabe kann daher im Streitfall als geeignetes Mittel angesehen werden, um auf eine künftige strikte Beachtung der mit den Bestimmungen des Zollrechts in legitimer Weise verfolgten Ziele durch die Bf. und ihre Mitarbeiter hinzuwirken.

Dies umso mehr, als der Bf. zur Last zu legen ist, innerhalb von zwei Monaten in zwei verschiedenen Zollanmeldungen unrichtigen Angaben zum Empfänger/Versender bzw. zur vertretenen Person gemacht zu haben. Dieser Umstand bestärkt zudem den durch das Vorbringen der Bf. entstandenen Eindruck, dass sie derartige Fehler als völlig unbedeutend erachtet und bei der Erfüllung ihrer Pflichten als Vertreterin im Zollverfahren schon aus diesem Grund nicht mit der gebotenen Sorgfalt handelt.

Daraus folgt wiederum, dass im vorliegenden Fall von einer entschuldbaren Fehlleistung, die zur Abstandnahme von der Verhängung einer Sanktion führen könnte, nicht auszugehen ist.

Zu den übrigen Einwänden der Bf. wird auf die obige Begründung zum Einfuhrfall verwiesen. Die diesbezüglichen Ausführungen gelten sinngemäß für die vorliegende Beschwerde vom 24.10.2016.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da betreffend die Festsetzung einer Verwaltungsabgabe gem. § 41 ZollR-DG noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliegt, war die Revision als zulässig zu erklären.

Wien, am 29. April 2022