



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde (Art. 243 Abs.2 lit.b) Zollkodex iVm § 85c ZollR-DG) der F AG in 1234, vertreten durch die Treuhand-Salzburg GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei in 5020 Salzburg, Kleßheimer Allee 47, vom 16. September 2010 gegen die Berufungsvorentscheidung (Art.245 Zollkodex iVm § 85b Abs.2 und 3 ZollR-DG) des Zollamtes Linz Wels vom 29. Juli 2010, Zl. 520000/01761/1/10, in welcher der Berufung der F AG vom 4.Februar 2010 gegen den Abgabenbescheid des Zollamtes Linz Wels vom 17.Dezember 2009, GZ. 520000/65073/1/2008/SE (betreffend Festsetzung von gem. Art. 204 Abs.1 lit.a) und Abs.3 Zollkodex iVm § 2 Abs.1 ZollR-DG von Jänner bis März 2007 entstandenen Eingangsabgabenschuldigkeiten (€ 50.827,28 an Zoll, € 270.846,67 an Einfuhrumsatzsteuer) sowie von Abgabenerhöhung (€ 55.729,76) gem. § 108 Abs.1 ZollR-DG) teilweise stattgegeben worden ist, gem. § 85c Abs.3 und 8 ZollR-DG iVm § 289 Abs.2 BAO entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid (=Berufungsvorentscheidung vom 29.7.2010) bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Bescheid vom 17.12.2009, Zl. 520000/65073/1/2008/SE, stellte das Zollamt Linz Wels fest, dass die Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz: Bf), welcher sowohl die Befreiung von der Verpflichtung der Gestellung der an den zugelassenen Warenorten eingetroffenen Waren als

auch deren Anmeldung im Anschreibeverfahren und die Abgabe von ergänzenden Anmeldungen bewilligt worden ist, hinsichtlich der diesem Bescheid angeschlossenen Berechnungsblatt (S.1-40) angeführten eingangsabgabepflichtigen Waren die aus der Inanspruchnahme dieser Bewilligung entstandene Verpflichtung der unverzüglichen Anschreibung nicht erfüllt habe, wodurch zum Einen für sie gem. Art.204 Abs.1 lit.a) und Abs.3 Zollkodex iVm § 2 Abs.1 ZollR-DG die auf diese Waren (laut Berechnungsblatt) entfallende Eingangsabgabenschuld iHv € 321.673,95 (davon € 50.827,28 an Zoll, € 270.846,67 an Einfuhrumsatzsteuer) entstanden und zum anderen (als Folge dieser Abgabenschuldentstehung) darüber hinaus gem. § 108 Abs.1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung von € 55.729,76 (lt. Berechnungsblatt) festzusetzen gewesen sei. Die angeführten (gem. Art.217 Abs.1 Zollkodex buchmäßig erfassten) Abgabenbeträge (Eingangsabgaben, Nebenansprüche) iHv zusammen € 377.403,71 seien gem. Art.221 Abs.1 Zollkodex bis zum Fälligkeitstag (Art.222 Abs.1 Zollkodex iVm § 73 ZollR-DG) zu entrichten. Begründet wurde diese (bescheidmäßige) Abgabenvorschreibung zum Einen mit dem im Art.204 Abs.1 Zollkodex normierten Zolls Schuldentstehungstatbestand und zum Anderen mit dem Hinweis auf die der Bf erteilte Befreiung von der Gestellungsverpflichtung bezüglich der (an den zugelassenen Warenorten) eingetroffenen Waren, verbunden mit der Bewilligung deren Anmeldung im Anschreibeverfahren und der Abgabe ergänzender Anmeldungen: Darnach seien diese nach Eintreffen am bewilligten Ort unverzüglich anzuschreiben, wobei als „unverzügliche Anschreibung“ die taggleiche Erfassung in den zollspezifischen Aufzeichnungen anzusehen sei; nur wenn die Waren zum Übernahmezeitpunkt lediglich in den Wareneingangsaufzeichnungen erfasst und diese Daten als Grundlage für das Zollsystem herangezogen würden, gelte dies als Anschreibung, sofern die Übernahme in das erwähnte Zollsystem spätestens am nächsten Arbeitstag erfolge. Bei der im Unternehmen der Bf durchgeführten Betriebsprüfung (Nachschau) sei festgestellt worden, dass die Anschreibung der im (dem Bescheid beigegebenen) Berechnungsblatt angeführten Waren nicht unverzüglich erfolgt sei: Aus dem Berechnungsblatt sei dies aus den Spalten „AnDat“ und „tatsächl. Eingang“ ersichtlich.

Gegen diesen Abgabenbescheid erhob die (durch die Treuhand-Salzburg GmbH vertretene) Bf am 4.2.2010 fristgerecht Berufung und beantragte darin dessen ersatzlose Aufhebung, und zwar mit im Wesentlichen folgender Begründung: Es werde von ihr die im angefochtenen Bescheid von der Zollbehörde vertretene Auffassung, dass gegenständlichenfalls die Zolls Schuld nach Art.204 Zollkodex wegen Nichterfüllung der Pflicht der unverzüglichen Anschreibung der am zulässigen Ort eingetroffenen Waren für sie entstanden sei, nicht geteilt: Es bestehe nämlich nach Art.859 ZK-DVO eine Heilungsmöglichkeit bzw. entstehe die Zolls Schuld nach Art.204 Zollkodex dann nicht, wenn sich die Verfehlung nachweislich auf die ordnungsgemäße

Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder das betreffende Zollverfahren nicht wirklich ausgewirkt habe. Dies sei dann der Fall, wenn es sich weder um den Versuch gehandelt habe, die Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen, noch grobe Fahrlässigkeit der Beteiligten vorliege, und außerdem alle notwendigen Förmlichkeiten erfüllt werden, um die Situation der Waren zu bereinigen; überdies müsse der zur Zollschuld führende Fehler in einer der im Art.859 ZK-DVO angeführten Fallgruppen genannt sein. Im vorliegenden Fall liege nicht nur unstrittig kein Entziehungsversuch vor, sondern nicht einmal grobe Fahrlässigkeit, weil es sich hier um einen entschuldbaren (auch wiederholt auftretenden) Arbeitsfehler, also um einen Fehler, der auch bei Anwendung der erforderlichen Sorgfalt und selbst bei sachgerechter Organisation und Personalausstattung nicht immer vermieden werden könne, gehandelt habe. Gerade bei Großunternehmen könnten bei zahlreichen Mitarbeitern fehlerhafte Interpretationen vorkommen. Im Unternehmen der Bf seien gerade die Zoll-Sachbearbeiter als besonders zuverlässig bekannt, sodass man wegen deren langer Erfahrung darauf vertrauen habe können, dass sie auch in der gegenständlichen Angelegenheit dieselbe Sorgfalt wie sonst walten haben lassen. Im Übrigen habe die Bf viel sowohl in die Aus- und Weiterbildung ihrer Mitarbeiter als auch in eine entsprechende EDV-Ausstattung investiert und aus Unternehmenssicht große Anstrengungen (wie insbes. Qualitätszertifikate, interne Dienstanweisungen, laufend interne und externe Audits, Nutzung externer Zollsoftwareprogramme, laufend Adaptierungen von gesetzlichen Grundlagen, Wartungen und Neuprogrammierungen, eigenes Zollbüro mit langjährig erfahrenen Zollsachbearbeitern, fachliche Unterstützung durch Zollexperten, laufend Schulungen der mit Zollgütern und Zollverfahren befassten Mitarbeitern) unternommen, um Fehler in der Organisation weitestgehend zu verhindern. Dazu sei auch anzumerken, dass die Bf sofort nach Entdeckung des fehlerhaften Verhaltens die notwendigen organisatorischen Maßnahmen (Umstellung auf T1-Verfahren) ergriffen habe, um sicherzustellen, dass derartige Verspätungen in Zukunft nicht mehr vorkommen. In diesem Zusammenhang werde auch auf die Rechtsmeinung Wittes hingewiesen, wonach sich die Zollbehörde- anstatt schematisch vorzugehen- am Grundsatz „Nur wer nichts macht, macht keine Fehler!“ orientieren sollten. Im Fall der sehr stark exportorientierten Bf mit hohem Anteil an zollrelevanten Vorgängen könne es daher auch eher zu Fehlern kommen als bei Unternehmen mit weniger komplexen Sachverhalten. Daher sei bei der Beurteilung des „Grades der Verfehlung“ das Ausmaß der gesamten abgewickelten Zolltransaktionen in Relation zum (nicht zu Schaden führenden) fehlerhaften Verhalten zu setzen, was wiederum keinen Zweifel daran lasse, dass hier keine grobe Fahrlässigkeit vorliege. Gegen die Annahme einer solchen spreche überdies, dass aus der Niederschrift über die letzte Zollprüfung durch das Zollamt Linz (den Zeitraum von 2003 bis 2005 betreffend) kein Hinweis auf eine verspätete Warenanschreibung zu finden sei, was

ein weiteres Indiz für das Nichtvorliegen grober Fahrlässigkeit anzusehen sei, zumal nicht einmal dem Prüfungsorgan der Zollbehörde ein diesbezügliches Fehlverhalten aufgefallen sei. Übrigens habe die Bf sofort nach Feststellung des Verfahrensfehlers im Frühjahr 2009 die falsche Vorgehensweise abgestellt. Nach Auffassung der Bf handle es sich dabei um die im Art. 859 Zollkodex aufgelistete Fallgruppe der Fristüberschreitung („Fallgruppe 1“) im Zusammenhang mit im Rahmen der vorübergehenden Verwahrung befindlichen Waren, welche im Rahmen des betreffenden Zollverfahrens die vorgesehene zollrechtliche Bestimmung hätten erhalten müssen. So gesehen habe sich die „Fehlinterpretation“ der Bf „nicht wirklich ausgewirkt“ und sei weder dem „Gemeinschaftsrecht“ noch dem „österreichischen Haushalt“ ein „konkreter Schaden“ entstanden, sondern sei vielmehr „aus dem angefochtenen Bescheid“ eine „Unverhältnismäßigkeit des Entstehens der Steuerschuld“ wegen eines „Verfahrensfehlers“ entstanden, der in keinem Verhältnis zu den „nicht gegebenen wirtschaftlichen Auswirkungen“ der verspäteten Anschreibung stehe. Die Bf habe daher „glaubhaft“ nachgewiesen (Art. 860 ZK-DVO), dass hier die Voraussetzungen des Art. 859 ZK-DVO gegeben seien. Im Übrigen sei der angefochtene Bescheid auch mit inhaltlichen Fehlern behaftet: Es seien darin insgesamt 100 Anschreibungen als fehlerhaft bewertet worden, was zu einer Zollvorschreibung von € 50.827,28 und einer Abgabenerhöhung von € 55.729,76 geführt habe. Allerdings sei dabei nicht beachtet worden, dass nicht nur die taggleichen Erfassungen in den zollspezifischen Aufzeichnungen als rechtzeitig anzusehen seien, sondern auch die am nächsten Tag durchgeführten; es handle sich gegenständlichenfalls um fünf am nächsten Arbeitstag in das Zollsysteem übernommene Anschreibungen mit einem anteiligen Zoll iHv € 1.381,24. Abschließend werde in diesem Zusammenhang noch auf den Art. 220 Zollkodex hingewiesen: Darnach werde ein Irrtum dann angenommen, wenn ein aktives Verhalten der Zollbehörde („aktiver Irrtum“) vorliege, welches ursächlich für den in Rede stehenden Irrtum sei, wobei laut Witte auch ein langjährige unrichtige Abfertigungspraxis -ohne eigenes zollbehördliches Handeln- ebenfalls einen solchen Irrtum begründen könne. Im vorliegenden Fall sei auf Grund der Tatsache, dass die Niederschrift der letzten Zollprüfung durch das Zollamt Linz (zu GZ. 500/XXXX) bzw. bei „Vorprüfungen“ keinerlei Hinweis auf ein Fehlverhalten der Bf durch verspätete Anschreibung beinhaltet habe, ein aktiver Irrtum der Zollbehörde diesbezüglich gegeben, zumal mangels Feststellung von Verfehlungen durch die prüfende Zollbehörde auch die Erkennbarkeit des Irrtums für die Bf nicht gegeben und sie daher insoweit gutgläubig gewesen sei. Dazu werde auch auf das Urteil des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.5.1984, 81/16/0193, verwiesen, wo ebenfalls eine jahrelange Falschinterpretation zu keinerlei Konsequenzen für die Zollschuldnerin geführt habe.

Mit (auf Art.243 Zollkodex iVm § 85b ZollR-DG gegründeter) Berufungsvorentscheidung vom 29.7.2010, ZI.520000/01761/1/10, änderte das Zollamt Linz Wels -unter teilweiser Stattgabe des Berufungsbegehrens- die Abgabenvorschreibungssumme dahingehend, dass es in Bezug auf 5 (im Bescheidspruch näher bezeichnete) Anschreibungen wegen Nichterfüllung des Zollschuldentstehungstatbestandes des Art.204 Abs.1 lit.a) Zollkodex den Zollbetrag um insgesamt € 1.209,11 sowie den Abgabenerhöhungsbetrag um € 213,05 reduzierte, im Übrigen (sinngemäß) die Berufung aber als unbegründet abwies, und zwar mit im Wesentlichen folgender Begründung: Bei der durchgeführten Nachschau sei festgestellt worden, dass für die im Berechnungsblatt des angefochtenen Bescheides angeführten, im Zeitraum von Jänner bis März 2007 eingeführten (eingangsabgabepflichtigen) Waren die aus der Inanspruchnahme der Bewilligung zum Anschreibeverfahren gem. Art.76 Abs.1 lit.c) Zollkodex entstandene Verpflichtung zur unverzüglichen Anschreibung der Waren im Verfahren der aktiven Veredelung nicht erfüllt worden sei. Dem in der Begründung der gegen den Abgabenbescheid ergriffenen Berufung enthaltenen Hinweis auf die im Art. 859 ZK-DVO erwähnten Heilungsmöglichkeiten, dem ebenfalls darin behaupteten Umstand, dass die in Rede stehenden Verfehlungen mangels Schadens für Österreich oder die EU keine Auswirkungen gehabt hätten, und dem weiters darin behaupteten aktiven Irrtum der Zollbehörde werde entgegengehalten, dass das Zollamt mit Vorhalt vom 12.3.2010 der Bf Gelegenheit zum Nachweis (bzw. zur Präzisierung ihrer bisherigen sich darauf beziehenden Darstellung), dass sich die Verfehlungen nicht wirklich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwaltung oder des betreffenden Zollverfahrens ausgewirkt haben, gegeben habe, dieser Vorhalt am 7.4.2010 allerdings lediglich mit einer (sinngemäßen) Wiederholung der „Hauptargumente“ der Berufungseingabe vom 4.2.2010 sowie angeschlossenen ergänzenden Unterlagen über Ablaufbeschreibungen und Nachweise über Aus-und Weiterbildung der Mitarbeiter beantwortet worden sei, wobei die vorgelegten Unterlagen (insbes. über „Quality Instructions“) nur teilweise den maßgeblichen Zeitraum (Jänner bis März 2007) betroffen hätten. Obzwar im gegenständlichen Fall außer Streit stehe, dass kein Versuch vorgelegen sei, die Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen, müsse im vorliegenden Fall –entgegen der diesbezüglichen Berufungsbehauptung- vom Vorliegen grober Fahrlässigkeit ausgegangen werden: Der Bf sei am 23.8.2002 unter der GZ. 500/14017/2002-61/BR eine Bewilligung für „Sammelanmeldung-Einfuhr“ (bzw. „Anschreibeverfahren-Einfuhr“) mit den zwischenzeitlich dazu ergangenen Änderungen (letzte Fassung unter GZ. 520000/71479/2010) gem. Art.76 Abs.1 lit.c) Zollkodex iVm Art.263 bis 266 ZK-DVO erteilt worden. Das bewilligte Anschreibeverfahren umfasse neben der Überführung in den zoll-und steuerrechtlich freien Verkehr auch die Überführung in den aktiven Veredelungsverkehr (als Nichterhebungsverfahren), wobei die Bewilligung in jenes

Verfahren am 29.7.2004 unter GZ. 537/XY erteilt worden sei. Da eine derartige Bewilligung (zu einem sog. „wirtschaftliches Zollverfahren“) eine Zollbegünstigung darstelle, könne es nur unter den Voraussetzungen des Art.86 Zollkodex erteilt werden, d.h. sowohl die hauptverantwortliche Person als auch die sonstigen Zoll-Sachbearbeiter, welche die ordnungsgemäße Abwicklung zu gewährleisten hätten, seien gem. § 28 Abs.2 ZollR-DG darin festzulegen und gelte dies selbstverständlich auch für das (als „vereinfachtes Verfahren“ anzusehende) Anschreibeverfahren. Diesbezüglich seien die Art.263 bis 267 ZK-DVO anzuwenden, wobei hinsichtlich der Abwicklung der aktiven Veredelung im Anschreibeverfahren außerdem der Art.276 ZK-DVO zu beachten sei, welcher aber seinerseits wiederum auf die Art.263 bis 267 ZK-DVO verweise. Die erwähnte Bewilligung zum Anschreibeverfahren lege insbesondere in deren Anlage 1 die einzuhaltenden Abwicklungsmodalitäten fest. Darnach seien die Waren, nachdem sie an den (im Pkt.10b der Bewilligung bezeichneten Orten) eingetroffen seien, unverzüglich anzuschreiben (Anlage 1 zur Anschreibebewilligung, Pkt. 4). Als „unverzügliche Anschreibung“ gelte grundsätzlich die taggleiche Erfassung in den zollspezifischen Aufzeichnungen, oder im Fall, dass die Waren im Übernahmezeitpunkt lediglich in den Wareneingangsaufzeichnungen erfasst und diese Daten als Grundlage für das Zollsystem herangezogen werden, deren Erfassung in diesem am nächsten Arbeitstag. Zusammengefasst bedeute dies zum einen, dass die Bewilligung zum Anschreibeverfahren sowie zum aktiven Veredelungsverkehr nur unter der Voraussetzung der Einhaltung der Zollvorschriften erteilt werde, wobei nicht nur der Bewilligungsinhaber Gewähr hierfür bieten müsse, sondern die erforderlichen Kenntnisse und Erfahrungen auch die von ihm bestellten Zollsachbearbeiter zu erfüllen hätten, und zum anderen, dass die unverzügliche, d.h. taggleich bzw. spätestens am nächstfolgenden Arbeitstag zu erfolgende Anschreibung der eingetroffenen Waren ein entscheidendes Merkmal für das bewilligte Anschreibeverfahren darstelle. Daran schließe sich auch die (unverzügliche) Mitteilungspflicht des Bewilligungsinhabers an die zuständige Zollstelle für den Fall, dass eine unverzügliche Anschreibung nicht möglich sei und über die Waren verfügt werde, an. Die Voraussetzungen für die Anwendung des Art.859 ZK-DVO seien gem. Art.860 ZK-DVO durch den (vermutlichen) Zolls Schuldner nachzuweisen, andernfalls würden die Zollbehörden eine Zollschuld nach Art.204 Abs.1 Zollkodex als entstanden betrachten. Im gegenständlichen Fall liege zwar kein Versuch vor, die Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen, nicht aber die weitere Voraussetzung des Art.859, nämlich, dass den Beteiligten keine grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen sei. Bezüglich der Beurteilung, ob grob fahrlässiges Verhalten oder bloß eine entschuldbare Fehlleistung gegeben sei, habe der EuGH in seiner Entscheidung vom 11.11.1999, C-48/94, festgehalten, dass dies von der Komplexität der einzuhaltenden Vorschriften, der Erfahrungen sowie der an den Tag gelegten Sorgfalt des betreffenden

Wirtschaftsbeteiligten abhängen. Bezüglich der „Komplexität der Vorschrift“ werde für den vorliegenden Fall festgestellt, dass in der Anlage 1 der oberwähnten Bewilligung, insbesondere in dessen Punkt 4, konkret und allgemein leicht verständlich erklärt werde, was unter „unverzüglicher Anschreibung“ der eingetroffenen Waren zu verstehen sei und auch auf die Verpflichtung der (unverzüglichen) Mitteilung an die zuständige Zollstelle, sofern über Waren ohne vorhergehende Anschreibung verfügt wird, ausdrücklich hingewiesen werde. Außerdem könne davon ausgegangen werden, dass die für die Abwicklung des Anschreibeverfahrens zur aktiven Veredelung bestellten (in der Bewilligung namentlich genannten) Zoll-Sachbearbeiter auf Grund ihrer Erfahrung und Kenntnisse -dazu werde auf deren (vorgelegte) Aus- und Weiterbildungsnachweise verwiesen- eine korrekte Vorgangsweise in diesen Belangen sicherstellten bzw. bei Auftreten von Komplikationen die Situation erkennen und dementsprechend handeln, d.h. eine Mitteilung hierüber an die Zollstelle machen. Zur Sorgfalt des Bewilligungsinhabers sei festzustellen, dass es üblich sei, in (internen) Dienstanweisungen (sog. „Quality Instructions“) die Arbeitsprozesse im Unternehmen zu beschreiben, und zwar auch die der Selbstkontrolle bzw. Evaluierung dienenden Handlungen (im Rahmen des „Quality Managements“, wie beispielsweise im vorgelegten Dokument FQI 116-02 „Wareneingangsprüfung und Weiterbehandlung von Materialien“). In Bezug auf den Zollbereich habe das Zollamt festgestellt, dass zwar derartige Arbeitsprozessbeschreibungen (vorwiegend für die Warenübernahme) existierten (insbes. die Dokumente FQI 116-02, FQI 116-145), nicht jedoch solche für die Selbstkontrolle, wobei dem Zollamt aufgefallen sei, dass für andere Arbeitsbereiche (zB Systemüberwachung, periodische Evaluierung) sehr wohl solche offensichtlich für erforderlich erachtet würden und auch vorhanden gewesen seien. Offenbar habe man seitens der Geschäftsleitung wegen der langjährigen Erfahrung und guten Ausbildung der eingesetzten Zoll-Sachbearbeiter darauf vertraut, dass diese bei der Abwicklung der Zollagenden die notwendige Sorgfalt walten lassen würden und deshalb auf die Festlegung entsprechender Maßnahmen der Selbstkontrolle im Zollbereich verzichtet. Im Übrigen habe zum Einwand der Bf, dass in ihrem Unternehmen viele interne und auch externe Audits durchgeführt worden wären, kein Bezug zum Zollbereich des Unternehmens hergestellt werden können. Zur „Sorgfalt“ sei auszuführen, dass es richtig sei, dass trotz Kenntnis der richtigen Vorgangsweise immer wieder Arbeitsfehler vorkommen könnten und diese an sich nicht zu einer groben Fahrlässigkeit führten, derartige Arbeitsfehler seien aber – im Gegensatz zur gegenständlichen Situation- dadurch gekennzeichnet, dass sie auch bei Anwendung der erforderlichen Sorgfalt und selbst bei sachgerechter Organisation nicht immer vermieden werden können. Im vorliegenden Fall habe es hingegen sowohl an der gebotenen Sorgfalt (betreffend die mit der Abwicklung der Zollagenden betrauten Sachbearbeiter) als auch an der sachgerechten

Organisation (im Hinblick auf die fehlenden Selbstkontrolle-Maßnahmen) gemangelt. Somit sei (zusammengefasst) festzustellen, dass das als Voraussetzung für eine „Heilung“ im Art. 859 ZK-DVO angeführte Nichtvorliegen von grober Fahrlässigkeit im gegenständlichen Fall nicht gegeben sei, was in Ansehung des Wortlauts des Art.860 ZK-DVO dazu führe, dass die Zollschuld gem. Art.204 Abs.1 Zollkodex als entstanden anzusehen sei. Aus diesem Grund erübrige sich auch eine Prüfung weiterer im Art. 859 ZK-DVO genannter Voraussetzungen. Zum Berufungsvorbringen betreffend „inhaltliche Zweifel am Abgabenbescheid“ sei dem Berufungsbegehren entsprochen worden, weil das Zollamt anhand des Sachverhaltes festgestellt habe, dass die in Rede stehenden Anschreibungen jeweils einen Tag nach dem tatsächlichen Wareneingang vorgenommen worden seien. Dem Einwand der Bf betreffend „aktiver Irrtum der Zollbehörde“ sei indes zu entgegnen, dass im Zuge der in der Berufung erwähnten Nachschau, welche den Prüfungszeitraum 2002 bis 2005 umfasst habe, offenbar keine verspäteten Anschreibungen, soweit diese überhaupt Gegenstand der Überprüfungen gewesen seien, festgestellt worden seien. Aber selbst wenn das (seinerzeitige) Prüfungsorgan allfällige verspätete Anschreibungen nicht erkannt haben sollte, könne nicht „automatisch“ auf einen Irrtum der Zollbehörde iSd Art.220 Zollkodex, der eine nachträgliche buchmäßige Erfassung von gesetzlich geschuldeten Abgabenbeträgen verhindern würde, geschlossen werden.

Gegen diese (am 19.8.2010 zugestellte) Berufungsvorentscheidung richtet sich die (rechtzeitig am 17.9.2010 eingebrachte) Beschwerde der (durch die Treuhand-Salzburg GmbH vertretenen) Bf vom 16.9.2010: Darin wird beantragt, der (der Beschwerdeeingabe als Kopie angeschlossenen) Berufung vom 4.2.2010 nicht nur teilweise, sondern zur Gänze stattzugeben. Die Begründung der Berufungsvorentscheidung sei nicht nahvollziehbar und werde diesbezüglich auf die Begründungsausführungen in der (angeschlossenen) Berufungseingabe verwiesen, worin bereits zum einen auf die Heilungsmöglichkeit des Art.859 ZK-DVO und zum anderen darauf hingewiesen worden sei, dass hier von einem aktiven Irrtum der Zollbehörde auszugehen sei, da diese schon bei der letzten Zollprüfung hinsichtlich der vom Unternehmen gepflogenen Vorgangsweise nachweislich keine Verfehlungen habe feststellen können. Ebenso werde (nochmals) auf den Umstand hingewiesen, dass durch die gegenständlichen (nunmehrigen) Prüfungsfeststellungen weder der Gemeinschaft noch dem österreichischen Haushalt ein konkreter Schaden entstanden sei und somit bei Feststellung der Zollschuld eine Unverhältnismäßigkeit in Bezug auf die wirtschaftlichen Auswirkungen der verspäteten Anschreibungen erkennbar sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gem. Art. 204 Abs.1 lit.a) Zollkodex entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben. Nach Abs.2 leg.cit. entsteht diese Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird; Zolls Schuldner ist dabei die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben (Abs.3 leg.cit.).

Der im gegenständlichen Fall ermittelte -und im bisherigen Abgaben-und Rechtsbehelfsverfahren seitens der Bf unbestritten gebliebene Sachverhalt ist unter den (obzierten) Zolls chuldentstehungsstatbestand des Art.204 Abs.1 lit.a) Zollkodex zu subsumieren. (Dazu wird auch auf Witte, Zollkodex, Rz.32 zu Art.76, verwiesen: „Wird die fristgerechte Anschreibung zum Zollverfahren ohne hinreichende Begründung versäumt, entsteht die Zollschuld gem. Art.204 Abs.1 lit.a) Zollkodex wegen einer Pflichtverletzung aus der vorübergehenden Verwahrung.“). Insofern schließt sich der Unabhängige Finanzsenat also der vom Zollamt Linz Wels in seinen Entscheidungen vertretenen Rechtsauffassung, der im Übrigen auch die Bf im Rechtsbehelfsverfahren nicht entgegengetreten ist, sondern diesbezüglich lediglich auf die „Heilung“ (iSd Art.859 ZK-DVO) verwiesen hat, an.

Gem. Art.859 ZK-DVO gelten die in den Z. 1 bis 10 beschriebenen Verfehlungen im Sinne des Art. 204 Absatz 1 Zollkodex als Verfehlungen, die sich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben, sofern es sich nicht um den Versuch handelt, die Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen, keine grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt und alle notwendigen Förmlichkeiten erfüllt werden, um die Situation der Waren zu bereinigen.

Trotz Verfehlungen entsteht gem. Art.204 Abs.1 UA 2 Zollkodex also keine Einfuhrzollschuld, wenn sich diese Verstöße nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung bzw. das betreffende Zollverfahren nicht wirklich ausgewirkt haben; d.h. es wird im Rahmen des Art.204 Zollkodex bei nur formalen, an sich heilbaren Formverstößen auf zollrechtliche Konsequenzen verzichtet, wobei sich diese Heilungsmöglichkeit auf die im Art.859 Z.1 bis 10 ZK-DVO zusammengefassten Fälle

beschränkt. Zusätzlich wird dazu im Art. 860 ZK-DVO („Die Zollbehörden betrachten eine Zollschuld als im Sinne des Art.204 Abs.1 Zollkodex entstanden, es sei denn, der vermutliche Zollschuldner weist nach, dass die Voraussetzungen des Art.859 erfüllt sind.“) eine Darlegungs-und Beweispflicht des vermeintlichen Zollschuldners normiert.

Zum Art. 859 ZK-DVO, insbesondere zum (im EU-Zollrecht nicht definierten) Begriff „grobe Fahrlässigkeit“ hat der EuGH in seiner Entscheidung vom 11.11.1999, C-48/99, u.a. drei (inzwischen allgemein anerkannte) Kriterien, nämlich „die Komplexität der Vorschriften“, „der Umfang der Beteiligung am Wirtschaftsleben“ und „die Sorgfalt“, aufgestellt, welche in Fällen, in denen das Vorliegen eines im Art. 859 ZK-DVO normierten Heilungstatbestandes behauptet wird, zu prüfen sind. Dazu stellt der Unabhängige Finanzsenat Folgendes fest:

Obzwar das Kriterium „Komplexität der Vorschriften“ im (zweifelloso eine komplexe Rechtsmaterie darstellende) Zollrecht regelmäßig zu bejahen ist und in gleicher Weise, insbesondere wegen der von Wirtschaftsunternehmen, die in großem Umfang Im-und Exporte betreiben und dabei die vielfältigen Möglichkeiten des Zollrechts (insbes. Vereinfachungen bei den Zollanmeldungen, EDV-Einsatz) nutzen, um die Dinge verfahrens-und abgabenmäßig bestmöglich zu regeln, von einer Komplexität des Sachverhaltes gesprochen werden kann, der häufig auch fehleranfällig sein mag, ist in diesem Zusammenhang besonders zu prüfen, wie die unternehmensinterne Überwachung aussieht und ob dabei erforderliche Sorgfalt aufgewendet worden ist, zumal diesbezüglich zu beachten ist, dass in vielen Bewilligungen gerade wegen der grundsätzlich komplexen Rechtslage den beantragenden Unternehmen ausführlich die Rechte und Pflichten vorgestellt werden, welche wiederum ausdrücklich zur Kenntnis zu nehmen und den Mitarbeitern kundzutun sind; ansonsten liegt zumindest sorgloses Verhalten vor (vgl. Witte, Zollkodex, Rz.37 zu Art.204).

Im vorliegenden Fall kann man bei den im Rahmen der erteilten Bewilligungen für das Anschreibeverfahren sowie den aktiven Veredelungsverkehr maßgeblichen Bestimmungen (Art. 76 iVm Art.263 ZK-DVO betr. Anschreibeverfahren, Art.276 iVm Art.263 bis 267 ZK-DVO betr. Veredelungsverkehr) zwar -grundsätzlich - von komplexen Rechtsvorschriften sprechen, allerdings werden in der Bewilligung zum Anschreibeverfahren selbst die Verpflichtungen des Bewilligungsinhabers (und somit auch dessen mit der Abwicklung der Zollverfahren betrauten Mitarbeiter) bis ins Detail genau, und zwar mit einfachen Worten und damit allgemein verständlich, beschrieben. So wird im Pkt. 8. des (für den gegenständlichen Fall maßgebenden und zu beachtenden) Bescheides des Zollamtes Linz Wels vom 20.11.2006, Zl. 510000/XYXY, unter der Überschrift „Anschreibungen“ angeordnet: „Die Waren sind unverzüglich anzuschreiben, nachdem sie an den in Punkt 4.2. bezeichneten Orten eingetroffen sind. Es wird darauf hingewiesen, dass als unverzügliche Anschreibung die

taggleiche Erfassung in den zollspezifischen Aufzeichnungen gilt. Werden die Waren im Übernahmezeitpunkt lediglich in den Wareneingangsaufzeichnungen erfasst und werden die Daten als Grundlage für das Zollsystem herangezogen, so gilt dies als Anschreibung, sofern die Übernahme in das Zollsystem spätestens am nächsten Arbeitstag erfolgt,.....gelten diese gem. Art.266 Abs.2 ZK-DVO mit der Anschreibung in den Aufzeichnungen als überlassen. Somit darf über die eingeführten Waren erst verfügt werden, wenn sie angeschrieben worden sind. Wird über die eingeführten Waren verfügt, ohne dass diese angeschrieben wurden, so ist dies unverzüglich der für den Warenort zuständigen Zollstelle anzuzeigen. Eine nachträgliche Anschreibung der Waren ist nicht zulässig....". Diese Anordnung kann wohl kaum als „komplex“ bezeichnet werden (vgl. dazu auch UFS vom 18.6.2012, ZRV/0008-Z2L/12) und musste der Bf (als Bewilligungsinhaberin), nachdem ihr der in Rede stehende Bewilligungsbescheid, in dem diese enthalten ist, auch zugestellt worden ist, selbstverständlich auch bekannt gewesen sein: Dafür, dass diese Anordnung auch ihren mit der Abwicklung des ihr bewilligten Anschreibeverfahrens beauftragten Mitarbeitern zur Kenntnis gelangt und von diesen entsprechend beachtet und tatsächlich „umgesetzt“ wird, hatte sie – insbes. durch (mündliche) Unterweisung, (schriftliche) Dienstanweisungen und entsprechende Überwachungsmaßnahmen- selbst Sorge zu tragen. Im gegenständlichen Fall vermochte die Bf im bisherigen Rechtsbehelfsverfahren allerdings nicht, und zwar auch nicht im diesbezüglich abgewickelterm Vorhalteverfahren, der Zollbehörde gegenüber überzeugend darzulegen und an Hand der vorgelegten Unterlagen nachzuweisen, dass sie diesen ihren Verpflichtungen (rechtzeitig) nachgekommen ist, zumal die konkreten Dienstanweisungen hiezu erst Ende 2009 („FQI 116-02“) bzw. Anfang 2010 („Übernahme von Zollgut/Arbeitsablauf“) erlassen wurden.

Als weiteres fließt in die Bewertung des Verhaltens der Umfang ein, in dem der Wirtschaftsbeteiligte am Im-und Export teilnimmt. Erfahrene Unternehmen trifft dabei ein strengerer Maßstab als beispielsweise Privatreisende. Es kommt dabei darauf an, ob der Wirtschaftsbeteiligte bereits eine gewisse Erfahrung mit der Durchführung der entsprechenden Geschäfte hat. Mithin ist an gewerblich im grenzüberschreitenden Warenverkehr tätige Wirtschaftsteilnehmer höhere Ansprüche zu stellen als an im Zollrecht nicht bewanderte Personen.

Dieses Kriterium trifft jedenfalls auf die Bf zu, da sie, wie unbestritten aus der Aktenlage hervorgeht, jahrelang Erfahrung umfangreicher Im-und Exportgeschäfte hat, welche importseits seit langem im Rahmen von „Sammelwarenanmeldungen“ bzw. im Anschreibeverfahren abgewickelt werden und sich ihre Erfahrung daher jedenfalls auf das die Zollschuld betreffende Themengebiet erstreckt. Auf die Bf ist somit auf jeden Fall hier ein strenger Maßstab in Bezug auf deren Verhalten bei der Handhabung und Abwicklung des

Anschreibeverfahrens, bei dem es sich um ein sog. „vereinfachtes Verfahren“, sohin um eine wesentliche Erleichterung für den Zollanmelder handelt, da er die Überführung von Waren (nach deren Eintreffen in seinem Betrieb) in den aktiven Veredelungsverkehr –durch bloßes Anschreiben in der betrieblichen Buchführung– selbst bewirken kann, anzulegen. Da es sich bei der Bf, wie bereits festgestellt, um eine erfahrene Wirtschaftsbeteiligte handelt, der umfangreiche Erleichterungen bei der Durchführung von Zollverfahren eingeräumt worden sind, ist die Nichteinhaltung einer ausdrücklich im Bewilligungsbescheid vorgesehenen Maßnahme daher als mangelndes Problembewusstsein zur Last zu legen.

Zum Kriterium „Sorgfalt“ verlangt der EuGH, dass der Wirtschaftsteilnehmer sich nach Kräften zu informieren hat, sobald er Zweifel an der richtigen Anwendung der Vorschriften hat, um diese nicht zu verletzen. Gleiches gilt für komplexe Sachverhalte. Je vielfältiger die Wirtschaftsabläufe und die diese regelnden Gesetze und Verordnungen sind, desto gründlicher hat sich der Wirtschaftsbeteiligte in Zweifelsfällen, gegebenenfalls sogar vorbeugend, zu informieren, wobei diese Sorgfaltspflicht von Anfang an gilt.

Insofern erscheint es dem Unabhängigen Finanzsenat daher unverständlich bzw. ist für ihn nicht nachvollziehbar, wenn die Bf in ihrem Berufungsvorbringen (Eingaben vom 4.2.2010 und vom 7.4.2010) lediglich von „fehlerhaften Interpretationen“ bzw. von „Fehlinterpretationen“ spricht, ohne dies näher auszuführen und konkret darzulegen, dies umso mehr, als nach seinem Dafürhalten die obzitierte Anordnung im betreffenden Bewilligungsbescheid ohnehin kaum einen Spielraum für eine (von der Bf behauptete) „Fehlinterpretation“ zulässt.

Wenn die Bf als weiteres Argument für ihr Fehlverhalten anführt, dass es sich dabei lediglich um (entschuldbare) „Arbeitsfehler“ gehandelt habe, so ist dem entgegenzuhalten:

Arbeitsfehler sind solche Fehler, die auch bei Anwendung der erforderlichen Sorgfalt und selbst bei sachgerechter Organisation und Personalausstattung nicht immer vermieden werden können. Obwohl dies auch bei wiederholten Fehlern gilt, zumal gerade bei Großunternehmen (mit zahlreichen Mitarbeitern) fehlerhaftes Verhalten mehrfach vorkommen kann, so ist doch die Quantität ein Indiz für offensichtliche Fahrlässigkeit. Nur wenn das Unternehmen nachweist (Art.860 ZK-DVO), dass sämtliche Fehler vor dem Entdecken auf einer falschen, nicht vorwerfbaren Grundannahme beruhen und es nach Entdecken des Fehlverhaltens die notwendigen organisatorischen Maßnahmen ergriffen hat oder die Fehler andere Ursachen habe, scheidet offensichtliche Fahrlässigkeit aus.

Im gegenständlichen Fall hat die Bf zwar –durch Vorlage der oben bereits erwähnten Arbeitsanweisungen an die Zoll-Mitarbeiter– nachgewiesen, dass sie nach Entdecken des Fehlverhaltens die notwendigen organisatorischen Maßnahmen zur künftigen Vermeidung derartiger Fehler gesetzt hat, nicht jedoch, dass der Fehler -laut Ergebnis der durchgeführten

Nachschau durch Organe des Zollamtes Linz Wels zu ZI.520000/XXYY über den Zeitraum 2007 bis 2009 handelt es sich dabei um die nicht fristgerechte (d.h. tagfertige bzw. spätestens am nächsten Arbeitstag durchzuführende) Anschreibung von am bewilligten Ort eingetroffenen Einfuhrwaren in den Zollaufzeichnungen (und das dadurch rechtmäßige Bewirken der Überführung in den aktiven Veredelungsverkehr), wobei die „Verspätungen“ (laut angefochtenem Abgabenbescheid in insgesamt 100 Fällen) nicht nur lediglich einige Tage, sondern oft sogar mehr als einen Monat betrugen- auf einer falschen, nicht vorwerfbar Grundannahme beruhte: Die Bf hat in ihren Eingaben an die Zollbehörde nicht einmal dargelegt, auf welcher falschen Grundannahme dieser beruhte, sondern lediglich (wie oben bereits ausgeführt) gänzlich undifferenziert und pauschal von „Fehlinterpretationen“ gesprochen, geschweige denn nachgewiesen, dass ihr diese Grundannahme nicht vorwerfbar ist, zumal ihre offenbar diesbezüglich vorgebrachte Argumentation, dass bei der vorangegangene Zollprüfung die Zollbehörde ebenfalls keine derartigen Verfehlungen festgestellt habe, insofern nicht stichhältig bzw. nicht nachvollziehbar erscheint, als sie zur Untermauerung ihrer Behauptung, die Zollbehörde habe die Rechtzeitigkeit der Anschreibungen der Jahre 2003 bis 2005 geprüft, aber –trotz damals ebenfalls bereits bestehender Fehlerhaftigkeit- derartige Fristversäumnisse nicht erkannt, nicht einmal ein einziges Beispiel hierfür angeführt hat. Insofern ist dem Zollamt Linz Wels daher nicht zu widersprechen, wenn es in Entsprechung des Art.860 ZK-DVO die Eingangsabgabenschuld als im Sinne des Art.204 Abs.1 Zollkodex entstanden betrachtet hat.

Es mag zwar richtig sein, dass –wie die Bf in ihrer Berufung anführt- Arbeitsfehler auch wiederholt auftreten können, zumal gerade bei Großunternehmen bei zahlreichen Mitarbeitern fehlerhaftes Verhalten mehrfach vorkommen kann, jedoch spricht im vorliegenden Fall, in dem ein und dasselbe Fehlverhalten über 2 Jahre lang (von Jänner 2007 bis März 2009) bei über 500 (anlässlich der zollbehördlichen Prüfung festgestellten) Anschreibungen aufgetreten ist, gegen die Annahme eines (entschuldbaren) Arbeitsfehlers nicht nur die Quantität der Fehler und der lang andauernde Zeitraum, in dem dieses Fehlverhalten von den im Unternehmen der Bf für die Anschreibung zuständigen Zoll-Mitarbeitern praktiziert worden ist, sondern insbesondere, dass dieses durch (stichprobenweise) Kontrollen eines im Unternehmen für Zollbelange verantwortlichen Vorgesetzten unschwer hätte aufgedeckt werden können; jedoch dürften derartige Aufsichtsmaßnahmen im erwähnten Zeitraum entweder unterlassen oder von vornherein gar nicht vorgesehen gewesen sein; jedenfalls lässt sich weder aus den Unterlagen des (prüfenden) Zollamtes noch aus dem Rechtsbehelfsvorbringen (und den diesem beigeschlossenen Unterlagen und Belegen) etwas entnehmen, das darauf hindeuten würde, dass derartige Maßnahmen seitens der Geschäftsleitung der Bf ergriffen worden sind.

Wenn sich die Bf darauf stützt, dass sie sich ausschließlich auf die langjährige Erfahrung und den guten Aus-und Weiterbildungsstand ihrer Zoll-Mitarbeiter verlassen hat, anstatt entsprechende wirksame Kontrollmechanismen- wie in anderen Unternehmensbereichen- auch im Zollbereich zu installieren, so ist ihr dies als grobes Verschulden jedenfalls vorzuwerfen: Grob fahrlässig ist es nämlich, wenn der Beteiligte trotz seiner beruflichen Erfahrung und trotz der Eindeutigkeit der einzuhaltenden Pflichten, insbesondere im Zusammenhang mit der Bewilligung der Inanspruchnahme einer Vereinfachung, nicht alles getan hat, um eine Pflichtverletzung auszuschließen. Aus dem Bewilligungsbescheid war, wie oben bereits erwähnt, für die Bf völlig zweifelsfrei zu ersehen, wie in Bezug auf die durchzuführenden Anschreibungen vorzugehen ist. Offenbar hat sich, wie oben bereits erwähnt, die Bf selbst gar nicht oder nur oberflächlich mit dem Inhalt des Bewilligungsbescheides (und dessen Anhängen, die ebenfalls Teil desselben sind) auseinandergesetzt oder sie hat es verabsäumt, ihre (im Unternehmen mit dem Anschreibeverfahren befassten) Zoll-Mitarbeiter in geeigneter Weise mit diesem vertraut zu machen, und hat offensichtlich auch die „Umsetzung“ der darin enthaltenen zollbehördlichen Anordnungen durch ihre Mitarbeiter nicht oder nur ungenügend überwacht. Durch diese Versäumnisse hat sie aber genau jene Sorgfalt außer Acht gelassen, zu der sie als im Im-und Export erfahrenes Unternehmen, der weitgehende Verfahrenserleichterungen eingeräumt worden sind, verpflichtet gewesen wäre und die ihr auch zumutbar gewesen wären. Ihr Verhalten ist daher als grob fahrlässig zu werten, sodass der Art. 859 ZK-DVO hier nicht zur Anwendung gelangen kann.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt daher im Grunde die vom Zollamt Linz Wels in dessen (mit Beschwerde bekämpften) Berufungsvorentscheidung vertretene Rechtsauffassung und bestätigt ausdrücklich deren Begründungsausführungen als nachvollziehbar und mit der geltenden Rechtslage in Einklang stehend.

Was das Rechtsbehelfsvorbringen bezüglich „Unverhältnismäßigkeit“ anlangt, stellt der Unabhängige Finanzsenat klar, dass die im Zusammenhang damit aufgezeigten Umstände allenfalls in einem angestregten Erlass- bzw. Erstattungsverfahren gem. Art.239 Zollkodex zum Tragen kommen können, nicht jedoch im gegenständlichen Verfahren, in dem es darum geht, zu prüfen, ob eine Zollschuld gem. Art.204 Zollkodex entstanden ist oder nicht (weil insbes. ein im Art.859 ZK-DVO angeführter Heilungstatbestand zutrifft). Auf die diesbezügliche Argumentation der Bf brauchte der Unabhängige Finanzsenat im gegenständlichen Rechtsbehelfsverfahren daher nicht näher einzugehen.

Der Vollständigkeit halber wird zum weiteren Argument der Bf, es liege gegenständlichenfalls ein „aktiver Irrtum der Zollbehörde“ vor, bemerkt, dass das Vorliegen eines solchen

ausschließlich in denjenigen Fällen, in denen eine allfällige Zollschuldentstehung auf den Art.201 iVm Art.220 Zollkodex gegründet wird, zu prüfen ist: Es geht hier hingegen um eine Zollschuldentstehung nach Art.204 Zollkodex, sodass die von der Bf aufgezeigte „Irrtumsproblematik“ von vornherein nicht in Betracht zu ziehen ist.

Es war daher über die Beschwerde spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. April 2013