



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Doralt Seist Csoklich, Rechtsanwalts-Partnerschaft, gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Wien vom 4. Mai 1999, GZ. 100/21831/97-12, betreffend Eingangsabgaben, entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der am 14. Mai 1997 durch das Hauptzollamt Wien durchgeführten Lagerbestandsaufnahme im Zolllager Typ C, Kenn-Nr. 000, der Bf. wurde festgestellt, dass die unter Lagerpost

- 1 (10 Krt., 470,00 kg, "Kopierer")
- 2 (4 Krt., 58,00 kg, "Toner Kit")
- 3 (2 Krt., 23,00 kg, "T-Shirts")
- 4 (12 Krt., 163,30 kg, "Toner")
- 5 (1 Krt., 7,50 kg, "Developer")
- 6 (4 Krt., 65,50 kg, "Toner")
- 7 (1 Krt., 5,00 kg, "Copy Kit")
- 8 (54 Stk., 1.350,00 kg, "Paletten")

eingelagerten Nichtgemeinschaftswaren außerhalb des Zolllagers gelagert waren. In der Folge wurde mit dem für das Zolllager hauptverantwortlichen Angestellten der Bf., Herrn R., eine Niederschrift aufgenommen und von diesem die Feststellungen der Zollorgane bestätigt (Niederschrift vom 26. Mai 1997, GZ. 100/21831/97). Demnach lag für die nicht im Zolllager befindlichen Waren weder ein Versandauftrag noch ein Verzollungsauftrag vor.

Das Hauptzollamt Wien schrieb der Bf. für diese Waren mit Bescheid vom 17. Dezember 1998, Zl. 100/21831/97-10, gemäß Art. 204 Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG), BGBl. Nr. 659/1994, eine Einfuhrzollschuld in Höhe von 56.004,00 S/4.069,97 Euro (Zoll: 13.237,00 S, Einfuhrumsatzsteuer: 42.767,00 S) vor.

Dies mit der Begründung, die Waren seien ohne Erhalt einer zollrechtlichen Bestimmung und ohne vorherige Bewilligung durch die Überwachungszollstelle aus dem Zolllager entfernt worden. Dadurch sei für die Bf. im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung die Zollschuld gem. Art. 204 Abs. 1 lit. a ZK entstanden.

Anlässlich der am 14. Mai 1997 durchgeführten Lagerbestandsaufnahme sei festgestellt worden, dass die betreffenden Waren nicht im Zolllagerraum waren.

Im erstinstanzlichen Abgabenverfahren wurde vom Hauptzollamt Wien der Zollwert gem. § 184 BAO im Sinne des Art. 31 Zollkodex geschätzt. Die Zollwertermittlung orientiert sich an jenen Unterlagen, welche die Bf. mit Eingabe vom 2. Juni 1997 dem Hauptzollamt Wien vorlegte.

Dazu im Einzelnen:

Lagerpost 1 (10 Krt., 470,00 kg, Kopiergeräte):

Bei den zu bewertenden Waren handelt es sich um Kopiergeräte der Warennummer 9009 2100 192. Die Zollwertermittlung (120.000,00 S) orientiert sich am Rechnungspreis der Rechnung Nr. 2797 vom 3. Dezember 1996 in der Höhe von 19.500,00 DEM. Von dem zum Zollwertkurs (100 DEM = 706,60 S) umgerechneten Rechnungspreis von 137.787,00 S wurden Kosten (Gewinn-, Liefer-, Gemeinkosten) von 17.787,00 S abgezogen.

Lagerpost 2 (4 Krt., 58,00 kg, Toner Kit)

Bei den zu bewertenden Waren handelt es sich um Toner der Warennummer 3707 9030 002. Die Zollwertermittlung (10.000,00 S) orientiert sich am Rechnungspreis der Rechnung Nr. 3168 vom 4. März 1997 für 144 Stk. (= 4 Krt.) in der Höhe von 1.609,92 DEM. Von dem zum Zollwertkurs (100 DEM = 706,60 S) umgerechneten Rechnungspreis von 11.375,70 S wurden Kosten (Gewinn-, Liefer-, Gemeinkosten) von 1.375,70 S abgezogen.

Lagerpost 3 (2 Krt., 23,00 kg, T-Shirts):

Bei den zu bewertenden Waren handelt es sich um T-Shirts der Warennummer 6109 1000 002. Die Zollwertermittlung (11.000,00 S) orientiert sich am Rechnungspreis der Rechnung der F. Sport (Hongkong) LTD. vom 11. März 1997 für 100 Stk. in der Höhe von 874,00 USD. Von dem zum Zollwertkurs (1 USD = 12,117 S) umgerechneten Rechnungspreis von 10.590,26 S wurden Kosten (Gewinn-, Liefer-, Gemeinkosten) von 409,74 S hinzugerechnet.

Lagerpost 4 (12 Krt., 163,30 kg, Toner):

Bei den zu bewertenden Waren handelt es sich um Toner der Warennummer 3707 9030 002. Die Zollwertermittlung (40.000,00 S) orientiert sich am Rechnungspreis der Rechnung Nr. 3338 vom 1. April 1997 für 204 Stk. (= 12 Krt.) in der Höhe von 6.489,36 DEM. Von dem zum Zollwertkurs (100 DEM = 706,60 S) umgerechneten Rechnungspreis von 45.853,82 S wurden Kosten (Gewinn-, Liefer-, Gemeinkosten) von 5.853,82 S abgezogen.

Lagerpost 5 (1 Krt., 7,50 kg, Developer)

Bei den zu bewertenden Waren handelt es sich um Entwickler der Warennummer 3707 9030 002. Die Zollwertermittlung (1.800,00 S) orientiert sich am Rechnungspreis der Rechnung Nr. 3338 vom 1. April 1997 für 12 Stk. (= 1 Krt.) in der Höhe von 289,92 DEM. Von dem zum Zollwertkurs (100 DEM = 706,60 S) umgerechneten Rechnungspreis von 2.048,57 S wurden Kosten (Gewinn-, Liefer-, Gemeinkosten) von 248,57 S abgezogen.

Lagerpost 6 (4 Krt., 65,50 kg, Toner):

Bei den zu bewertenden Waren handelt es sich um Toner der Warennummer 3707 9030 002. Die Zollwertermittlung (14.000,00 S) orientiert sich am Rechnungspreis der Rechnung Nr. 3338 vom 1. April 1997 für 170 Stk. (= 4 Krt.) in der Höhe von 2.293,40 DEM. Von dem zum Zollwertkurs (100 DEM = 706,60 S) umgerechneten Rechnungspreis von 16.205,16 S wurden Kosten (Gewinn-, Liefer-, Gemeinkosten) von 2.205,16 S abgezogen.

Lagerpost 7 (1 Krt., 5,00 kg, Copy Kit):

Bei den zu bewertenden Waren handelt es sich um Toner der Warennummer 3707 9030 002.

Die Zollwertermittlung (1.100,00 S) orientiert sich am Rechnungspreis der Rechnung Nr. 3338 vom 1. April 1997 für 12 Stk. (= 1 Krt.) in der Höhe von 175,80 DEM. Von dem zum Zollwertkurs (100 DEM = 706,60 S) umgerechneten Rechnungspreis von 1.242,20 S wurden Kosten (Gewinn-, Liefer-, Gemeinkosten) von 142,20 S abgezogen.

Lagerpost 8 (54 Stk., 1.350,00 kg, Paletten):

Bei den zu bewertenden Waren handelt es sich um Paletten der Warennummer 4415 2020 002. Die Zollwertermittlung (1.100,00 S) entspricht der Wertangabe der Bf. in der Eingabe vom 2. Juni 1997 in der Höhe von 50,00 S pro Stück.

Nach der Rechtsprechung des VwGH besteht im Schätzungsverfahren die Mitwirkungspflicht der Partei (VwGH 17.10.1991, 91/13/0090).

Die Bf. wurde daher mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 19. Dezember 2003 eingeladen, zur Zollwertermittlung Stellung zu nehmen und allfällige zusätzliche Unterlagen, die zu einem anderen Ergebnis führen könnten, vorzulegen. Dem ist die Bf. jedoch nicht nachgekommen.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. mit Eingabe vom 4. Jänner 1999 Berufung mit der Begründung, dass die außerhalb des Zolllagers vorgefundenen Waren nur kurzfristig aus Platzgründen herausgestellt worden seien, da das bewilligte Zolllager nur eine Größe von 150 m² gehabt hätte. Um besser manipulieren zu können, wäre das beanstandete Zollgut im Bereich neben dem Zolllkäfig im Lagerobjekt 3 gestanden. Ende Mai 1997 sei das Zolllager auf 300 m² vergrößert worden.

Die außerhalb des Zolllagers vorgefundenen Waren seien nicht der zollamtlichen Überwachung entzogen worden bzw. habe sich die kurzfristige vorübergehende Verwahrung auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt, sodass von einer groben Fahrlässigkeit nicht gesprochen werden könne.

Mit Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 4. Mai 1999, Zl. 100/21831/97-12, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Berufungsbehörde gründete ihre Entscheidung auf die Art. 101 und Art. 110 ZK und führte aus, dass die Bestandsaufnahme ergeben hätte, dass die genannten gesetzlichen Voraussetzungen vom Lagerhalter nicht eingehalten worden seien, wodurch die grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten eindeutig erwiesen und eine Erstattung nach Art. 239 ZK ausgeschlossen sei.

Dagegen erhob die Bf. mit Eingabe vom 19. Mai 1999 Beschwerde gem. § 85c Abs. 1 ZollR-DG. Dies mit der Begründung, es liege keine grobe Fahrlässigkeit vor, da die eingelagerte

einfuhrabgabenpflichtige Ware nur kurzfristig aus Platzgründen aus dem Zolllager entfernt worden sei, um entsprechende Manipulationen mit anderen Waren durchführen zu können und das bewilligte Zolllager lediglich eine Größe von 150 m² gehabt hätte.

Die kurzfristig direkt neben dem Zolllager ausgelagerte Ware, wäre daher in keiner Weise der zollamtlichen Überwachung entzogen worden. Es liege somit eine entschuldbare Fehlleistung vor bzw. habe nie die Absicht bestanden, die Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen. Es werde nochmals auf das Schreiben vom 25. Juli 1997 an das Hauptzollamt Wien verwiesen, das in der Anlage übersendet werde.

Das angeführte Schreiben hat im Wesentlichen den gleichen Inhalt wie die Berufung vom 4. Jänner 1999.

Bereits mit Schreiben vom 9. Juni 1997 teilte die Bf. dem Hauptzollamt Wien mit, dass die anlässlich der Lagerbestandsaufnahme vom 14. Mai 1997 aufgezeigten Mängel u.a. durch folgende Maßnahmen behoben worden seien:

Der Zolllagerraum sei auf die doppelte Fläche vergrößert worden, sodass eine Lagerung außerhalb in der Zukunft vermieden werden könne. Falls aufgrund der Beschaffenheit der Ware eine Lagerung im Zolllagerraum nicht möglich sei, werde die Einlagerung als "Sonderlagerung" erfolgen.

Außerdem seien die mit der Einlagerung befassten Mitarbeiter neuerlich über ihre Aufgaben informiert worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im Beschwerdefall sind die zollrechtlichen Bestimmungen maßgebend, die in dem Zeitpunkt anzuwenden waren, in dem die Zollsschuld nach Annahme des Hauptzollamtes Wien entstanden war. Die Zollsschuld sei danach zwischen 1996 und dem Zeitpunkt der Kontrolle am 14. Mai 1997 entstanden. Es sind demnach die Bestimmungen der ZK-DVO Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission ABIEG Nr. L 253 vom 11. Oktober 1993 in der Fassung vor der den Zolllagerverkehr grundlegend ändernden Verordnung (EG) Nr. 993/2001 der Kommission vom 4. Mai 2001 anzuwenden.

Gem. Art. 203 Abs. 1 Zollkodex (ZK), Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABIEG Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992, S. 1) entsteht eine Einfuhrzollsschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Gemäß Art. 204 Abs. 1 lit. a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Art. 203 ZK genannten Fällen eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben.

Gem. Art. 204 Abs. 3 ZK ist Zollschuldner die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat.

Zolllager können nach Art. 99 ZK öffentliche oder private Zolllager sein.

- "Öffentliche Zolllager" sind Zolllager, die jedermann für die Lagerung von Waren zur Verfügung stehen;

- "private Zolllager" sind Zolllager, die auf die Lagerung von Waren durch den Lagerhalter beschränkt sind. Lagerhalter ist derjenige, der eine Bewilligung für den Betrieb eines Zolllagers erhalten hat. Der Einlagerer ist die Person, die durch die Anmeldung zur Überführung von Waren in das Zolllagerverfahren gebunden ist, oder die Person, der die Rechte und Pflichten dieser ersten Person übertragen worden sind.

Bei dem verfahrensgegenständlichen Zolllager handelt es sich um ein Lager des Typs C (Art. 99 zweiter Anstrich in Verbindung mit Art. 504 Abs. 1 dritter Anstrich ZK-DVO). Der Lagerhalter ist für die sich aus Art. 101 und Art. 102 Abs. 2 ZK ergebenden Pflichten hinsichtlich des Betriebes des Zolllagers und der Abwicklung des Zollverfahrens verantwortlich.

Art. 101 ZK bestimmt, dass der Lagerhalter dafür verantwortlich ist, dass

- a) die Waren während ihres Verbleibs im Zolllager nicht der zollamtlichen Überwachung entzogen werden,
- b) die Pflichten, die sich aus der Lagerung der Waren im Zolllagerverfahren ergeben, erfüllt werden und
- c) die in der Bewilligung festgelegten besonderen Voraussetzungen erfüllt werden.

Gem. Art. 102 Abs. 2 ZK ist der Einlagerer dafür verantwortlich, dass die Pflichten die sich aus der Überführung in das Zolllagerverfahren ergeben, erfüllt werden.

Wenn es die Umstände rechtfertigen, können die in das Zolllagerverfahren übergeführten Waren vorübergehend aus dem Zolllager entfernt werden. Das Entfernen bedarf der vorherigen Bewilligung durch die Zollbehörden, die die Einzelheiten dieses Entfernens festlegen (Art. 110 ZK).

Der Beteiligte muss gem. Art. 525 Abs. 1 ZK-DVO eine Bewilligung für das vorübergehende Entfernen von Waren aus einem Zolllager von Fall zu Fall schriftlich bei der Überwachungszollstelle beantragen, bevor er die Waren aus dem Zolllager entfernt.

Der Antrag auf Bewilligung des vorübergehenden Entfernens muss nach Abs. 2 der bezeichneten Gesetzesstelle alle Angaben enthalten, die für die Einhaltung der Vorschriften über das Zolllagerverfahren erforderlich sind. Wird dem Antrag stattgegeben, so erteilt die Überwachungszollstelle die Bewilligung, indem sie auf dem Antrag einen entsprechenden Vermerk sowie ihren Dienststempel anbringt. In diesem Fall gilt Art. 502 ZK-DVO sinngemäß. Gem. Art. 525 Abs. 3 ZK-DVO kann in der Bewilligung zum Führen eines Zolllagers angegeben werden, dass ein vorübergehendes Entfernen der Waren aus dem Zolllager zulässig ist. Die Mitteilung an die Überwachungszollstelle über das vorübergehende Entfernen, die in der von dieser festgelegten Form zu erfolgen hat, ersetzt in diesem Fall den Antrag nach Absatz 1.

Im Punkt 7.6. der Anlage 2 der Lagerbewilligung heißt es:

"Sonderlagerung

Sofern unumgänglich, kann die Lagerung sperriger Waren außerhalb des im Plan (Anlage 1, Punkt 2.) eingezeichneten Zolllagerbereiches erfolgen. Der genaue Lagerort gilt für diese Waren damit vorübergehend als zusätzlicher Teil des Zolllagers. In den Bestandsaufzeichnungen ist der Vermerk "Sonderlagerung", der genaue Lagerort, die Nämlichkeitsfesthaltung (analog Punkt 4.4. bzw. Punkt 6.5.) und eine Überwachungsfrist von sechs Monaten zu vermerken. Die Zustimmung der Überwachungszollstelle ist, sofern sich der Lagerort nicht beim Zolllager befindet und für alle Fristverlängerungen einzuholen."

Da sich im vorliegenden Fall auch offensichtlich nicht sperrige Waren (z.B. Lagerpost 3, 5, 7) außerhalb des Zolllagers befanden, handelt es sich um keine bewilligte "Sonderlagerung" im Sinne des Punktes 7.6. der Anlage 2 der Lagerbewilligung. Die Bf. hat somit die Waren ohne Bewilligung der Zollstelle aus dem Zolllager entfernt. Damit ist für sie als Lagerhalter und Einlagerer die Zollschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK entstanden.

Im Übrigen wäre aber auch für den Fall, dass es sich um eine bewilligte Sonderlagerung gehandelt hätte, das Fehlen der entsprechenden Vermerke in den Bestandsaufzeichnungen über das vorübergehende Entfernen als Pflichtverletzung nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK zu beurteilen (VwGH 28.2.2002, 2001/16/0054).

Ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung scheidet im Beschwerdefall aus, da die Waren anlässlich ihrer Einlagerung in den Bestandsaufzeichnungen eingetragen wurden und dort eingetragen blieben, anlässlich der Kontrolle (unmittelbar neben dem Zolllager) vorhanden waren und vorgezeigt wurden.

Strittig ist, ob es sich dabei um eine Verfehlung handelt, die sich nachweislich im Sinne des Art. 859 ZK-DVO auf das betreffende Zollverfahren nicht wirklich ausgewirkt hat, und dadurch die Zollschild nach Art. 204 Abs. 1 lit. a ZK nicht entstanden ist.

Im Einzelnen sind die Voraussetzungen, unter denen die Abgabenschuld nach Art. 204 Abs. 1 ZK ausnahmsweise nicht entsteht, abschließend durch Art. 859 ZK-DVO geregelt (EuGH 11.11.1999, Rs C-48/98, Söhl & Söhlke), wobei es aber nach der Rechtsprechung des VwGH (siehe oben genanntes Erkenntnis) zulässig ist, aus dem Größenschluss mindere Verfehlungen als die ausdrücklich genannten als solche, die sich nicht wirklich ausgewirkt haben, zu beurteilen.

In Betracht kommt im Streitfall der in Art. 859 Abs. 5 ZK-DVO geregelte Tatbestand. Dieser lautet:

"Folgende Verfehlungen gelten im Sinne des Artikels 204 Abs. 1 des 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;
- alle notwendigen Förmlichkeiten erfüllt werden, um die Situation der Waren zu bereinigen:

5. im Falle einer Ware in vorübergehender Verwahrung oder in einem Zollverfahren deren nicht bewilligter Ortswechsel, sofern die Ware den Behörden auf Verlangen vorgeführt werden kann;"

Stiehle vertritt in Schwarz/Wockenfoth, Zollrechtskommentar³, Rz 20 zu Art. 204 ZK, zum "nicht bewilligten Ortswechsel" die Auffassung, ein solcher führe nicht zur Zollschildentstehung, sofern die Ware auf Verlangen der Zollbehörden vorgeführt werden könne. Dies sei beispielsweise der Fall, wenn Waren aus dem Zolllager entnommen werden, weil hier dringende Reparaturarbeiten erforderlich seien. In der Lagerbuchhaltung sei aber ausgewiesen, dass diese Waren bis zum Ende der Reparaturarbeiten in einen anderen Betrieb ausgelagert worden seien. Es sei lediglich vergessen worden, bei den Zollbehörden dafür die Bewilligung einzuholen. Der Aufenthaltsort könne aber den Zollbehörden jederzeit nachgewiesen und die Waren könnten auf Verlangen vorgeführt werden.

Eine einschränkende Auslegung, wonach diese Vorschrift nur einschlägig sei, wenn einem vor dem unerlaubten Ortswechsel gestellten Antrag auf Zustimmung der Beförderung der Waren in der vorübergehenden Verwahrung oder in einem Zollverfahren zu einem anderen Ort im Zollgebiet der Gemeinschaft, zu dem sie befördert worden sind, stattgegeben worden wäre,

sei weder der Vorschrift zu entnehmen noch wirtschaftlich gerechtfertigt (aA Witte, Kommentar zum Zollkodex³, Art. 204, Rz 49).

In seinem Erkenntnis vom 28.2.2002, 2001/16/0054, führt der Verwaltungsgerichtshof aus: "Genügt bei nicht bewilligtem Ortswechsel die Vorführung der Waren auf Verlangen, dann genügt solches umso mehr bei einem bewilligten Ortswechsel, bei dem nur unterlassen wurde, dies im Lagerblatt besonders zu vermerken." Eine einschränkende Auslegung des Art. 859 Abs. 5 ZK-DVO, wonach diese Vorschrift einschlägig sei, wenn einem vorherigen Antrag auf Zustimmung zur Beförderung zu einem anderen Ort stattgegeben worden wäre, lässt sich weder dem Gesetzeswortlaut noch dem genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes entnehmen.

Im Beschwerdefall wurden die Waren anlässlich der Einlagerung in den Bestandsaufzeichnungen eingetragen und blieben dort eingetragen. Sie befanden sich zwar außerhalb des Zolllagers, waren aber anlässlich der Kontrolle vorhanden und konnten auch auf Verlangen der Zollbehörde vorgeführt werden.

Die Förmlichkeiten, die notwendig sind, um die Situation der Waren zu bereinigen, wurden durch die Rückkehr der Waren ins Zolllager erfüllt. Im Sachverhalt finden sich auch keine Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Entziehungsversuchs.

Das Hauptzollamt Wien wirft der Bf. jedoch grobe Fahrlässigkeit vor. Das Vorliegen der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 859 ZK-DVO wird nicht bestritten.

Gem. Art. 860 ZK-DVO betrachten die Zollbehörden eine Zollschuld als im Sinne des Art. 204 Abs. 1 ZK entstanden, es sei denn, der vermutliche Zollschuldner weist nach, dass die Voraussetzungen des Art. 859 ZK-DVO erfüllt sind.

Die Bf. wurde daher mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 19. Dezember 2003 eingeladen, entsprechend der ihr im Art. 860 ZK-DVO auferlegten Nachweispflicht jene Umstände darzulegen und zu begründen, die auf das Nichtvorliegen grober Fahrlässigkeit schließen lassen (vgl. auch Witte, Kommentar zum Zollkodex³, Art. 204, Rz 42).

In ihrer Eingabe vom 18. Februar 2004 bringt die Bf. dazu im Wesentlichen Folgendes vor: Genau an dem Tag, an dem eine Überprüfung des Zolllagers durch eine mobile Eingreiftruppe stattgefunden habe, sei die verfahrensgegenständliche Ware aufgrund des gerade zum damaligen Zeitpunkt im Zolllager der Bf. herrschenden Platzmangels durch einen Mitarbeiter der Bf. kurzfristig aus dem Zolllager entfernt und unmittelbar neben dem abgeschlossenen Zolllager kurzfristig zwischengelagert worden, um durch diese kurzfristige Auslagerung Platz für Manipulation und Lagerumschlag anderer Güter im Zolllager zu schaffen. Der damalige Mitarbeiter der Bf. habe aufgrund des herrschenden Arbeits- und Zeitdrucks die vorherige

Einholung einer Zustimmung zu dieser nur kurzfristig, nämlich nur für die Dauer der Manipulation anderer, auszulagernder Ware, erfolgten Herausnahme der Ware aus dem eigentlichen Zolllager versehentlich unterlassen.

Die Unterlassung der Einholung der vorherigen Bewilligung für diese ohnedies nur sehr kurzfristige vorübergehende Herausnahme möge leicht fahrlässig, keinesfalls aber grob fahrlässig sein. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass die Ware selbst in unmittelbarer Nähe des Zolllagers verblieben sei und – wie bei der Zollkontrolle festgestellt – sämtliche Waren vollständig vorhanden und dann gleich wieder in das Zolllager ("Käfig") rückgeführt worden seien.

Die Bf. habe in der Folge sofort reagiert und solche kurzfristigen Herausnahmen zur Ermöglichung der Lagermanipulation ohne vorherige zollamtliche Bewilligung durch Weisung untersagt, zum anderen sei noch im Laufe des Monats Mai das entsprechende Zolllager erweitert worden, sodass in der Folge Manipulationen im Zolllager problemlos möglich gewesen seien.

Die Bf. habe daher nach Entdeckung des Fehlverhaltens die notwendigen organisatorischen Maßnahmen ergriffen. Die einmalige, kurzfristige Auslagerung zwecks Manipulation, wobei das Gut in unmittelbarer Nähe des Zolllagers verblieben sei, sei ein bloß entschuldbarer Arbeitsfehler, stelle aber keinesfalls grobe Fahrlässigkeit dar (vgl. Witte, Art. 204, Rz. 40).

In diesem Zusammenhang werde auch auf das Erkenntnis des VwGH 28.2.2002, 2001/16/0054 verwiesen, in dem der VwGH bei einem durchwegs vergleichbaren Fall ausdrücklich festgehalten habe, dass in diesem Fall keine grobe Fahrlässigkeit vorliege; weiters habe er in diesem Erkenntnis festgehalten, selbst wenn man davon ausgehen sollte, dass Art. 859 ZK-DVO eine taxative Aufzählung der Verfehlungen enthält, die sich nicht wirklich ausgewirkt hätten, es zulässig sei, im Wege eines Größenschlusses auch mindere Verfehlungen als die ausdrücklich genannten als solche, die sich nicht wirklich ausgewirkt hätten, zu beurteilen. Dementsprechend habe der VwGH in diesem Erkenntnis die kurzfristige Lagerung wegen Platzmangels außerhalb des Zolllagers und Unterlassung des Vermerks dieser "Sonderlagerung" im Lagerblatt angenommen, dass ein Entfall der Zollsschuldentstehung nach Art.859 ZK-DVO vorliege.

Zum Beweis ihrer Ausführungen legte die Bf. ein als "Notiz" bezeichnetes Schreiben vom 13. Juni 1997 an mehrere Angestellte des Unternehmens bei, in der diese als Folge der Lagerkontrolle vom 14. Mai 1997 u.a. angewiesen werden, alle Zollgüter innerhalb des definierten Zolllagers ("Käfig") physisch aufzubewahren. Die bisherige Möglichkeit, Sendungen unter Verwahrungspost außerhalb des "Käfigs" zu lagern sei definitiv gestrichen und es

bestehe kein Toleranzspielraum des Zollamtes mehr. Es sei veranlasst worden, den Zolllager auf die doppelte Fläche zu erweitern. Großpartien, die aus Platzgründen unmöglich in das Zolllager verbracht werden könnten, müssten individuell mit dem Zollamt geregelt werden. Da die Begünstigung des "Ermächtigten Lagerhalters" an die Beachtung der Zollvorschriften gebunden sei, werde eindringlichst um Einhaltung dieser Zollvorschriften ersucht.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2004 beauftragte der Unabhängige Finanzsenat das Hauptzollamt Wien gem. § 279 Abs. 2 BAO ergänzend zu ermitteln, ob es sich bei der gegenständlichen nicht bewilligten Lagerung von Waren außerhalb des Zolllagers um einen erstmaligen oder einen erstmals seit geraumer Zeit wiederauftretenden Verstoß gegen die im Beschwerdefall anwendbaren Gemeinschaftsvorschriften im Rahmen des bewilligten Zolllagerverfahrens gehandelt und ob die Bf. das Zolllager normalerweise (unter Berücksichtigung ihres Geschäftsumfanges) sorgfältig geführt hat.

Unter Bezugnahme auf diesen Ermittlungsauftrag teilte das Hauptzollamt Wien am 24. Februar 2004 im Wesentlichen mit, dass bei der damaligen Lagerkontrolle am 26. Mai 1997 (Datum der Niederschrift) erstmalig eine derartige Pflichtverletzung der Bf. festgestellt worden sei. Zusätzlich sei für Waren, die anlässlich der Lagerkontrolle nicht mehr vorgefunden werden konnten, die Einfuhrzollschuld gem. Art. 203 ZK geltend gemacht worden.

In Anbetracht der geringen Größe (vier Kartons mit 58,00 kg, zwei Kartons mit 23,00 kg, zwölf Kartons mit 163,30 kg, ein Karton mit 7,50 kg, vier Kartons mit 65,50 kg und ein Karton mit 5,00 kg) der außerhalb des bewilligten Zolllagers vorgefundenen Sendungen erscheine das Vorbringen der Bf., die Waren seien nur kurzfristig aus Platzgründen zwecks Manipulation der restlichen Waren außerhalb des bewilligten Zolllageraumes gelagert worden, wenig glaubhaft.

Abschließend werde angemerkt, dass es im Jahr 2001 ebenfalls zu einer Vorschreibung gem. Art. 204 ZK gekommen sei, weil Waren außerhalb des Lagers aufbewahrt worden seien.

Die Kriterien, an denen zu messen ist, ob im Streitfall grobe Fahrlässigkeit vorliegt, hat der EuGH im bereits oben angeführten Urteil EuGH 11.11.1999, Rs C-48/98, aufgestellt.

Demnach muss bei der Beantwortung der Frage, ob grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt, insbesondere die Komplexität der Vorschriften, deren Nichterfüllung die Zollschuld begründet, sowie die Erfahrung und die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers berücksichtigt werden. Hinsichtlich der Erfahrung des Wirtschaftsteilnehmers ist zu untersuchen, ob er im Wesentlichen im Einfuhr- und Ausfuhrgeschäft tätig ist und ob er bereits über eine gewisse Erfahrung mit der Durchführung dieser Geschäfte verfügt. Was die Sorgfalt des

Wirtschaftsteilnehmers betrifft, muss sich dieser, sobald er Zweifel an der richtigen Anwendung der Vorschriften hat, deren Nichterfüllung eine Abgabenschuld begründen kann, nach Kräften informieren, um die jeweiligen Vorschriften nicht zu verletzen.

Der Begriff der groben Fahrlässigkeit ist inhaltsgleich mit der offensichtlichen Fahrlässigkeit des Art. 239 Abs. 1 ZK.

Die Beurteilung der subjektiven Tatseite im Hinblick auf die Sorgfalt des Beteiligten ist eine Gesamtbetrachtung, in die auch der konkreten Zollschuldentstehung nachfolgende Ereignisse einbezogen werden, da gerade auf Grund späterer, aber auch früherer Umstände oftmals erst ein Rückschluss auf das Verhalten des Beteiligten insgesamt möglich ist.

Die einmalige oder in einem größeren Zeitraum vereinzelt vorgekommene verfahrensgegenständliche Pflichtverletzung ist - für sich alleine betrachtet – somit durchaus ein Indiz für das Vorliegen leichter Fahrlässigkeit.

Keine offensichtliche Fahrlässigkeit liegt vor, wenn es sich um Arbeitsfehler handelt, die unter Beachtung der konkreten Situation durchaus passieren können; zum Beispiel aufgrund von Personalausstattung, Organisationsmängeln und Arbeitsüberlastungen werden Fristen nicht eingehalten (Stiehle in Schwarz/Wockenfoth, Zollrechtskommentar³, Rz 29 zu Art. 204 ZK). Witte vertritt im Kommentar zum Zollkodex³, Art. 204, Rz 40, dazu die Auffassung, dass Arbeitsfehler solche Fehler seien, die auch bei Anwendung der erforderlichen Sorgfalt und selbst bei sachgerechter Organisation und Personalausstattung nicht immer vermieden werden könnten. Dies gelte auch bei wiederholten Fehlern. Gerade bei Großunternehmen mit zahlreichen Mitarbeitern könne fehlerhaftes Verhalten mehrfach vorkommen. Die Quantität sei nur ein Indiz für offensichtliche Fahrlässigkeit. Weise das Unternehmen jedoch nach, dass

- die Fehler vor dem Entdecken auf einer falschen, nicht vorwerfbaren Grundannahme beruhen,

- es nach Entdecken des Fehlverhaltens die notwendigen organisatorischen Maßnahmen ergriffen hat, oder

- die Fehler andere Ursachen haben,

scheide offensichtliche Fahrlässigkeit aus.

Offensichtlich fahrlässiges Verhalten könne einer Spedition nicht schon dann angelastet werden, wenn sich nach jahrelang unbeanstandeter Übung erstmals und damit unvorhersehbar ein Fehler bei der Zollabwicklung ergebe.

Bei der durch die Bf. vorgebrachten, wegen Platzmangels erfolgten kurzfristigen Herausnahme von Waren aus dem Zolllager durch einen unter Arbeits- und Zeitdruck stehenden Angestellten handelt es sich unter Zugrundelegung dieser Rechtsansicht um einen die grobe

Fahrlässigkeit im Sinne des Art. 859 ZK-DVO ausschließenden Arbeitsfehler, zumal - wie im vorliegenden Fall – die Waren in unmittelbarer Nähe des Zolllagers verblieben, es sich um die erstmalige derartige Pflichtverletzung handelte und nach Entdecken des Fehlverhaltens die notwendigen organisatorischen Maßnahmen zur Vermeidung der betreffenden Pflichtverletzung ergriffen wurden. Im internationalen Warenverkehr erfahrene Wirtschaftsbeteiligte trifft zwar ein strengerer Maßstab, doch können gerade auch bei Großunternehmen mit zahlreichen Mitarbeitern Arbeitsfehler nicht ausgeschlossen werden. Gegen die Annahme einer groben Fahrlässigkeit im Beschwerdefall spricht auch der Umstand, dass laut Niederschrift vom 26. Mai 1997, GZ. 100/21831/97, nach fernmündlicher Rücksprache mit dem Bundesministerium für Finanzen in diesem Fall ein Informationsdefizit zwischen Behörde und Unternehmen bestanden haben dürfte und eine Klärung der Sachlage in Kürze erfolgen würde.

Dem Einwand der Zollbehörde in der Mitteilung vom 24. Februar 2004, dass in Anbetracht der geringen Größe der außerhalb des bewilligten Zolllagers vorgefundenen Sendungen das Vorbringen der Bf., die Waren seien nur kurzfristig aus Platzgründen, zwecks Manipulation der restlichen Waren, außerhalb des bewilligten Zolllagerraumes gelagert worden, wenig glaubhaft erscheine, ist entgegenzuhalten, dass die in diesem Schreiben vorgenommene Auflistung der außerhalb des Zolllagers vorgefundenen Sendungen unvollständig ist. Zehn Kartons mit 470,00 kg sowie 54 Stück (Paletten) mit 1.350,00 kg fehlen in der Auflistung. Unter Berücksichtigung sämtlicher außerhalb des Zolllagers vorgefundenen Sendungen erscheint hingegen das Vorbringen der Bf., die Waren seien aufgrund des gerade zum damaligen Zeitpunkt im Zolllager herrschenden Platzmangels durch einen Mitarbeiter der Bf. kurzfristig aus dem Zolllager entfernt worden, glaubwürdig.

Im Beschwerdefall ist daher davon auszugehen, dass sich die Verfehlung auf die ordnungsgemäße Abwicklung des betreffenden Zollverfahrens im Sinne des Art. 859 ZK-DVO nicht wirklich ausgewirkt hat.

Der Bescheid vom 17. Dezember 1998, Zl. 100/21831/97-10, mit dem der Bf. eine Eingangsabgabenschuld gem. Art. 204 ZK vorgeschrieben wurde, ist daher im Ergebnis zu Unrecht erlassen worden.

Die mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 1999, Zl. 100/21831/97-12, erfolgte Abweisung der Berufung als unbegründet ist so zu werten, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem angefochtenen (erstinstanzlichen) Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte, der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt.

Da aber in dieser Sache keine weitere Entscheidung der Behörde, die den angefochtenen

Bescheid erlassen hat, in Betracht kommt, war die angefochtene Berufungsvorentscheidung aufzuheben (VwGH 16.12.1999, 97/16/0075).

Linz, 3. März 2004