



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf. gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Zollamtes Graz vom 12. Juli 2002, GZ. 700/12959/2002, betreffend Zollschuld, gemäß § 85c Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) entschieden:

Im Bescheid des Zollamtes Graz Zl. 700/23906/1/2001 vom 22.4.2002, dessen Spruch in die Berufungsvorentscheidung übernommen ist, wird gemäß § 289 Abs.2 BAO folgende Änderung vorgenommen:

I) Der Passus: "gemäß Art. 204 Abs.1 Buchstabe a und Abs.3 Zollkodex" wird ersetzt durch

**"gemäß Art. 203 Abs.1 und Abs.3 vierter Anstrich Zollkodex"**

II) Der Betrag an Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG wird laut beiliegenden und einen Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildenden Berechnungsblättern (Abgabenerhöhung I und II) mit 880,72 € unverändert belassen.

Im Übrigen bleibt der Bescheid aufrecht und wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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**

Mit Bescheid vom 22.4.2002 schrieb das Zollamt (vormals: Hauptzollamt) Graz der Bf. gemäß Art. 204 Abs.1 Buchstabe a) iVm § 2 ZollR-DG an Zoll 31.335,28 € und an Einfuhrumsatzsteuer 103.158,29 € vor, von denen gemäß Art. 208 ZK nach Abzug des bei der Überführung der Ware in den zollrechtlich freien Verkehr entrichteten Betrages in Höhe von 96.891,28 € an Einfuhrumsatzsteuer noch gesetzlich geschuldet wurden 31.335,28 € an Zoll und 6.267,01 € an Einfuhrumsatzsteuer. Zudem wurde gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung von 880,72 € vorgeschrieben. Der gesetzlich geschuldete Gesamtbetrag bezifferte sich daher mit 38.483,01 €.

Begründet wurde diese Vorschreibung damit, dass für 340 kg Titandioxid, die zollbegünstigt in den freien Verkehr übergeführt worden waren, die damit verbundene Verwendungspflicht nicht eingehalten wurde und dass weitere 8.000 kg Keramikpulver Tamtron COG 600L und 10.000 kg Keramikpulver Tamtron X7R-212L, die zollbegünstigt in den freien Verkehr übergeführt wurden, aus dem Zollgebiet ausgeführt worden waren, ohne dass die gebotene Anzeige an die Überwachungsstelle erfolgt und deren Zustimmung eingeholt worden war. Es liege somit eine Verfehlung der Bf. vor, die unter keinen der Heilungstatbestände des Art. 859 ZK-DVO subsumiert werden kann und die als grobe Fahrlässigkeit der Bf. anzusehen sei, da das Unternehmen nicht nur im Einzelfall mit Zollangelegenheiten zu tun habe, eine eigene Zollabteilung habe und Inhaberin weiterer zollrechtlicher Bewilligungen sei. Die Abgabenerhöhung sei gemäß den gesetzlichen Bestimmungen für den Zeitraum zu entrichten, der zwischen dem Entstehen der Zollschild und dem der buchmäßigen Erfassung an Säumniszinsen angefallen wäre.

Mit Schreiben vom 22.5.2002 erhob die Bf. dagegen Berufung und führte darin aus, dass die Rücksendung von 18 t Keramikpulver an den Lieferanten infolge eines mangelhaften Informationsflusses in diesem Einzelfall ohne die Einholung der Zustimmung der Überwachungszollstelle erfolgt sei. Eine Fehlerwiederholung sei durch eine mittlerweile erfolgte organisatorische Maßnahme künftig ausgeschlossen. Bei der ohne Zustimmung

durchgeführten Rücksendung handle es sich um einen erstmaligen Vorgang, der sich nachweislich nicht wirklich auf die ordnungsgemäße vorübergehende Verwahrung und die Zollverfahrensabwicklung ausgewirkt habe und wodurch im Zollgebiet kein Nachteil aus abgabenrechtlicher Sicht entstanden ist. Es habe sich keineswegs um einen Versuch des Unternehmens gehandelt, die Ware der zollamtlichen Überwachung zu entziehen. Es liege auch keine grobe, sondern nur leichte Fahrlässigkeit vor, denn es liege keine Fehlerkumulierung durch weitere Verstöße gegen einzuhaltende Vorschriften im Rahmen erteilter Bewilligungen vor und es sei der Export der Warenrücksendung ordnungsgemäß mit Ausfuhranmeldung durchgeführt worden. Auf eine grobe Fahrlässigkeit würde hindeuten eine Fehlerkumulierung wie z.B. zu übersehen, dass die Frist für die vorübergehende Verwendung abgelaufen ist als auch die Ausfuhrförmlichkeiten nicht einzuhalten. Weiters stützt sich die Berufungsschrift auf Art. 859 Nr.6 ZK-DVO, wo das "Verbringen von Waren aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ohne vorgeschriebene Zollförmlichkeit" als heilbare Verfehlung im Sinn des Art. 204 ZK angeführt ist. Auch sei bis zur Ausfuhr oder Wiederausfuhr noch keine Zollschuld entstanden.

Im Laufe des Rechtsmittelverfahrens erging am 4.6.2002 ein Vorhaltschreiben gemäß Art.14 ZK iVm § 115 BAO des Zollamts Graz an die Bf. Darin wurde sie aufgefordert, die relevanten Einfuhr- und Ausfuhranmeldungen vorzulegen sowie den Nachweis zu führen (Art. 860 ZK-DVO), dass der in der Berufungsschrift behauptete bloße Arbeitsfehler vorlag und alles Erforderliche veranlasst wurde, um die Wiederholung eines derartigen Fehlverhaltens wirksam verhindern zu können bzw. dass nicht schon früher ein derartiger Arbeitsfehler vorgekommen ist.

In Beantwortung des Vorhalts legte die Bf. die Einfuhrverzollungserklärung, die Ausfuhranmeldung und Belege über die dem Rücksendevorgang von 18 t Keramikpulver vorangegangenen Abbuchungen im Materiallager zwecks Darlegung der Nämlichkeit der Ware vor. Zur Vermeidung der Wiederholung derartiger Fehler war als Vorkehrung getroffen worden die Modifikation des Formblattes "Mängelrüge zu WEM-Nr.:", wodurch die Zollabteilung mittels Verteiler rechtzeitig Kenntnis über eine allfällige Rücksendung erhält und die daraus notwendigen Aktivitäten setzen kann. Weiters wurde eine eigene Arbeitsanweisung für die Mitarbeiter der Zoll- und Versandabteilung erstellt und diesen zur Kenntnis gebracht sowie zum Inhalt einer jährlichen Schulung gemacht. Bezüglich eines zweiten Vorganges einer unterlassenen Information der Überwachungszollstelle handelt es sich um einen Fall der Anlieferung von zollfreiem Titandioxid, das allerdings verschmutzt war und durch die Spedition S. in Absprache mit dem Lieferanten ohne vorherige Verständigung der

Überwachungszollstelle Hauptzollamt Graz entsorgt worden war, ein Umstand, der der Zollabteilung der Bf. zum Anlasszeitpunkt nicht zur Kenntnis gebracht worden war und erst im Zuge der Zollprüfung recherchiert wurde. Angesichts des geringen Abgabebetrages hatte man diesbezüglich von einer Berufung Abstand genommen. Bezüglich der gegenständlichen 18 t Keramikpulver wies die Bf. darauf hin, dass die unterlassene Benachrichtigung der Überwachungszollstelle durch einen Arbeitsfehler der Spedition S. begünstigt wurde, die seit Jahren die Transporte und Einfuhrzollabwicklungen für die Bf. vornimmt und deren zollkundigen Mitarbeitern die Tatsache der vorherigen begünstigten Einfuhr zur besonderen Verwendung bekannt war. Neuerlich ersuchte die Bf. um Nachsicht des nachentrichteten Einfuhrzolls in Anbetracht der Erstmaligkeit dieses Fehlers, der zwischenzeitlich getroffenen Maßnahmen zur Vermeidung von Wiederholungsfehlern, der nachweislich nicht wirklichen Auswirkung der Verfehlung auf die Zollverfahrensabwicklung und mangels eines Nachteils aus abgabenrechtlicher Sicht im Zollgebiet.

Am 12.7.2002 erging die abweisende Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz. In der Begründung verweist das Zollamt auf die Entscheidung des EuGH vom 11.11.1999, Rs. C-48/98, in der sich der Gerichtshof ausführlich mit der Abgrenzung der groben (= offensichtlichen, offenkundigen) Fahrlässigkeit zum bloßen Arbeitsfehler, der allenfalls noch als leichte Fahrlässigkeit anzusehen wäre, auseinandersetzt. Das Zollamt gelangte im Wesentlichen zu dem Schluss, dass die Verfehlung auf einem organisatorischen Defizit beruhte, wobei sogar mehrere Verpflichtungen verletzt wurden (Mitteilungspflicht, fehlendes Versandverfahren, fehlende behördliche Zustimmung) und somit eine grobe Fahrlässigkeit vorlag. Vom Aufbau des Art. 859 ZK-DVO erübrige es sich somit, auf den Katalog an Heilungstatbeständen, insbesondere Z.6, weiter einzugehen.

In der am 16.8.2002 fristgerecht eingebrachten Beschwerde blieb die Bf. weiterhin auf dem Standpunkt, es handle sich bei der Verfehlung um einen Arbeitsfehler, der sich nachweislich nicht wirklich ausgewirkt habe und eine Heilung der Zollschild daher denkbar ist. Zusätzlich wurde vorgebracht, dass es nicht ungewöhnlich sei, dass eine bereits in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführte Ware irrtümlich zum Ausfuhrverfahren (Code 1000 0) angemeldet wird und dass die Fehlerrate des Unternehmens bei einer Abgabe von über 3000 Einfuhrverzollungsanträgen pro Jahr im Bereich von Null liegt. Es könne daher der vorgefallene Fehler den Maßstab für leichte Fahrlässigkeit nicht überschreiten. Auch die transportbeauftragte Spedition, welche die Ausfuhranmeldung in indirekter Vertretung abgegeben hatte, unterlag einem Irrtum und hat offensichtlich in Kenntnis von laufend

durchgeführten Einfuhren in den Freiverkehr die gegenständliche Ausfuhr zum Verfahren 1000 0 angemeldet.

***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Dem Abgabenverfahren liegt der Sachverhalt zugrunde, dass die Bf. in 3 Einfuhrvorgängen am 26.1.2001, 9.2.2001 und 15.3.2001 Keramikpulver aus den USA und am 5.2.2002 Titanoxide aus Japan importiert hatte, die einer besonderen Verwendung zugeführt werden sollten und gemäß dem Bewilligungsbescheid (Verlängerung) des Zollamtes Graz 700/0618/01 vom 6.2.2001 gemäß Art. 21 ZK zollfrei und nur gegen Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer eingeführt wurden.

Die Waren wurden von Bremerhaven bzw. Hamburg im T1 – Versandverfahren nach Graz gebracht und hier zum zollrechtlich freien Verkehr abgefertigt, wonach das Zollamt Graz als Überwachungs Zollstelle der unter der Auflage der besonderen Verwendung befindlichen Ware fungierte. Aus dem Verlängerungsbescheid vom 6.2.2001 und dessen Anlagen mit Verweisen auf die einschlägigen Bestimmungen in Art. 21 ZK und Art. 291 ff ZK-DVO werden auszugsweise folgende Inhalte angeführt:

Die Waren mussten innerhalb eines Jahres nach der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr der besonderen Verwendung zugeführt werden. Werden die Waren zu einem anderen als dem für die Abgabenbegünstigung vorgeschriebenen Zweck verwendet, ist dies der überwachenden Zollstelle zu melden und nachzuweisen, dass die Waren aus Gründen, die mit dem Bewilligungsinhaber oder den Waren selbst zusammenhängen, der vorgeschriebenen Verwendung nicht zugeführt werden konnten. Der für die Waren unerhoben gebliebene Zoll ist dann nachzuentrichten. Auch die Ausfuhr aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft, Vernichtung oder Zerstörung der Waren bedarf der Bewilligung der Zollbehörde. Für solche Vorgänge bedarf es ebenfalls des Nachweises, dass die Waren aus Gründen, die mit dem Verwender oder den Waren selbst zusammenhängen, nicht wie vorgeschrieben verwendet werden können. Ausfuhr, Vernichtung oder Zerstörung werden ebenfalls zollamtlich überwacht, für die ordnungsgemäß ausgeführten oder vernichteten Waren wird kein Zoll erhoben. Damit gewährleistet bleibt, dass bei anderer als der begünstigten Verwendung die unerhoben gebliebenen Eingangsabgaben entrichtet werden, unterliegen die Waren gemäß Art. 82 ZK der zollamtlichen Überwachung. Daher liege es im Interesse des Bewilligungsinhabers, dass sich alle Betriebsangehörigen, die bei der Abwicklung dieser Verfahren mitwirken, mit den einschlägigen Vorschriften vertraut machen und sich die erforderlichen Kenntnisse aneignen. Die in den freien Verkehr zur besonderen Verwendung

übergeführten Waren dürfen entsprechend der Bewilligung ge- oder verbraucht oder an andere Verwender weitergegeben werden. Die Waren dürfen auch gelagert, gewartet oder gepflegt werden, soweit sich dies im Rahmen der Auflagen der vorgeschriebenen Verwendung hält. In besonderen Fällen erfolgt eine Zollerhebung, nämlich bei abhanden gekommener Ware, bei nicht aufklärbaren Fehlmengen oder bei Überschreitung der Verwendungsfrist.

Im Zuge einer zollbehördlichen Nachschau gemäß § 24 ZollR-DG (Niederschrift vom 18.4.2002) stellte sich das Prozedere in den Zollbegünstigungsangelegenheiten so dar, dass aus logistischen Gründen die in den freien Verkehr übergeführten Waren je nach Bedarf beim Speditionsunternehmen zwischengelagert werden, sodass die Übernahme in die Lagerbuchhaltung in diesen Fällen zeitversetzt zum Datum der Überführung in den freien Verkehr erfolgt. Anlässlich der Warenübernahme wird eine Qualitätskontrolle durchgeführt und die übernommenen Waren werden dann mit einem diffizilen Nummernsystem mit Festhaltung der jeweiligen Verwendung/Bestimmung und Nämlichkeit erfasst. Wird eine Ware von der Produktion angefordert, erfolgt eine entsprechende Ausgangsbuchung. Auf diese Weise kann auch eine Bestandskontrolle durch Vergleich der Lagerbuchhaltung mit dem tatsächlichen Lagerbestand vorgenommen werden.

Bei der Nachschau wurde bei stichprobenweiser Überprüfung der Buchungen erkannt, dass 8 t Tamtron COG 600L und 10 t Tamtron X7R-212L ohne vorherige Anzeige an die Überwachungszollstelle und ohne deren Zustimmung aus dem freien Verkehr ausgeführt worden waren und dass 340 kg Titandioxid ohne vorherige Anzeige an die Überwachungszollstelle und ohne deren Zustimmung nicht der bestimmungsgemäßen Verwendung zugeführt worden waren. Die Bf. erklärte dazu, dass die 18 t Keramikpulver infolge der Auflösung des Konsignationslagers bzw. Nichteinigung mit dem Lieferanten bezüglich des Kaufpreises an den Lieferanten zurückgesandt worden seien und dass es sich bei den 340 kg Titandioxid um verschmutzte Ware gehandelt hatte, die durch die Spedition S. nach der Abfertigung zum freien Verkehr beim Entladen in Absprache mit dem Lieferanten entsorgt worden war. Dabei sei der letztere Vorgang der Zollabteilung der Bf. nicht zur Kenntnis gebracht worden und erst im Zuge der Zollprüfung zutage getreten – man habe wegen des geringen Abgabebetrag dazu von einer Berufung Abstand genommen – und bei der Rücksendung des Keramikpulvers in die USA sei wegen eines in diesem Einzelfall mangelhaften Informationsflusses die erforderliche Genehmigung der Überwachungszollstelle nicht eingeholt worden. Es liege dabei aber auch ein Arbeitsfehler der den Export durchführenden Spedition S. vor, deren Mitarbeitern durch langjährige Zusammenarbeit und

laufende Zollabwicklungen für die Bf. die Tatsache der begünstigten Einfuhr von Waren zur besonderen Verwendung und daraus resultierende Bescheidauflagen bekannt war.

Die wesentlichen gesetzlichen Grundlagen in der für den entscheidungsmaßgeblichen Zeitpunkt (Jänner/Februar 2002) geltenden Fassung sind:

Art.4 Z.13: zollamtliche Überwachung: allgemeine Maßnahmen der Zollbehörden, um die Einhaltung des Zollrechts und gegebenenfalls der sonstigen für Waren unter zollamtlicher Überwachung geltenden Vorschriften zu gewährleisten.

Gemäß Art. 37 Abs.1 ZK unterliegen Waren, die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden, vom Zeitpunkt des Verbringens an der zollamtlichen Überwachung. Sie können nach dem geltenden Recht zollamtlich geprüft werden.

Gemäß Abs.2 bleiben sie solange unter zollamtlicher Überwachung, wie es für die Ermittlung ihres zollrechtlichen Status erforderlich ist, und, im Fall von Nichtgemeinschaftswaren unbeschadet des Artikels 82 Absatz 1, bis sie ihren zollrechtlichen Status wechseln, in eine Freizone oder ein Freilager verbracht, wiederausgeführt oder nach Artikel 182 vernichtet oder zerstört werden.

Gemäß Art. 82 Abs.1 ZK bleiben Waren, die aufgrund ihrer Verwendung zu besonderen Zwecken zu einem ermäßigten Einfuhrabgabensatz oder abgabenfrei in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden, unter zollamtlicher Überwachung. Die zollamtliche Überwachung endet, wenn die für die Gewährung des ermäßigten Abgabensatzes oder der Abgabenfreiheit festgelegten Voraussetzungen nicht mehr anwendbar sind, wenn die Waren ausgeführt oder vernichtet bzw. zerstört worden sind oder wenn die Verwendung der Waren zu anderen Zwecken, als sie für die Anwendung des ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder der Abgabenfreiheit vorgeschrieben sind, gegen Entrichtung der fälligen Abgaben bewilligt wird.

Gemäß Art. 203 Abs.1 ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Gemäß Abs.2 entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Gemäß Abs.3 sind Zolls Schuldner:

- die Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat;
- ...
- ...

- gegebenenfalls die Person, welche die Verpflichtungen einzuhalten hatte, die sich aus der vorübergehenden Verwahrung einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben.

Gemäß Art. 204 Abs.1 ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Art. 203 genannten Fällen

a) 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, oder

b) eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Zollverfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird,

es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

Gemäß Abs.2 entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, ...

Gemäß Abs.3 ist Zollschuldner 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, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat.

Gemäß 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 erfüllt sind.

Gemäß Art. 859 ZK-DVO ( idF ab 1.7. 2001 ) gelten folgende Verfehlungen als solche im Sinne des Art. 204 Abs.1 ZK, 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 :

...

6. im Falle einer Ware in vorübergehender Verwahrung oder in einem Zollverfahren das Verbringen dieser Ware aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft oder in eine Freizone des Kontrolltyps I im Sinne von Artikel 799 oder ein Freilager ohne Erfüllung der vorgeschriebenen Zollförmlichkeiten;

...

Weitere aus der ZK-DVO relevante Bestimmungen sind:

Art. 298 Abs.1: Die Zollbehörden können unter von ihnen festgelegten Bedingungen die Ausfuhr der Waren oder deren Vernichtung oder Zerstörung zulassen.

Abs.3: Waren, die ausgeführt werden, gelten ab dem Zeitpunkt der Annahme der Ausfuhranmeldung als Nichtgemeinschaftswaren.

Art. 299: Sofern die Zollbehörden damit einverstanden sind, dass die Verwendung der Waren zu einem anderen als dem in der Bewilligung vorgesehenen Zweck aus wirtschaftlichen Gründen gerechtfertigt ist, ist eine solche Verwendung , mit Ausnahme der Ausfuhr, Zerstörung oder Vernichtung mit dem Entstehen einer Zollschuld verbunden. Art. 208 Zollkodex gilt sinngemäß.

Art. 300 Abs.1: Die in Artikel 291 Abs.1 genannten Waren bleiben unter zollamtlicher Überwachung und sind einfuhrabgabepflichtig, bis sie

- a) erstmals der vorgeschriebenen besonderen Verwendung zugeführt wurden,
- b) gemäß Artikel 298 und 299 entweder ausgeführt, zerstört oder vernichtet oder zu einem anderen Zweck verwendet wurden

Gemäß Art. 215 Abs.1 ZK entsteht die Zollschuld an dem Ort, an dem der Tatbestand eintritt, der die Zollschuld entstehen lässt; ...

Gemäß § 2 Abs.1 ZollR-DG gilt das im § 1 genannte gemeinschaftliche Zollrecht, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen, auch in allen nicht vom Zollkodex erfassten gemeinschaftsrechtlich oder innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes ( § 3 ZollR-

DG), einschließlich der Erhebung von Abgaben ( sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben ) und anderen Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG ist in Fällen der Entstehung einer Zollschuld nach den Art. 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder bei Nacherhebung einer Zollschuld nach Art. 220 ZK eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung ... an Säumniszinsen ( § 80 ) angefallen wäre...

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass es im Zusammenhang mit der Rücksendung von 18 t Keramikpulver und der Entsorgung von 340 kg Titandioxid zu Zollrechtswidrigkeiten deshalb kam, weil diese Vorgänge ohne die notwendige Mitteilung und Genehmigungserteilung an das bzw. durch das Überwachungszollamt erfolgten. Das Unternehmen bezieht seine Berufung gemäß dem Text des Berufungsschreibens vom 22.5.2002 und der Beantwortung des Vorhaltschreibens vom 4.7.2002 nur auf den Ausfuhrvorgang betreffend das Keramikpulver bzw. nimmt bezüglich des entsorgten Titandioxids wegen des geringen Abgabetrags von einem Rechtsmittel Abstand. Aus dem kombinierten Abgabenbescheid vom 22.4.2002 richtet sich daher die Berufung nur gegen die Vorschreibung von Abgaben (samt Abgabenerhöhung) für die 18 t Keramikpulver (Zoll 31.167,27 €, Einfuhrumsatzsteuer 6.233,44 €) und ist somit Sache des Berufungsverfahrens.

Bei rechtskonformer Vorgangsweise hätte die Ausfuhr der 18 t Keramikpulver derart erfolgen müssen, dass man die beabsichtigte Ausfuhr dem Überwachungszollamt mitteilt, dieses die Ausfuhranmeldung annimmt und danach das nunmehr wieder zur Nichtgemeinschaftsware gewordene Keramikpulver (Art. 298 Abs.3 ZK-DVO) im Versandverfahren zur Ausgangszollstelle befördert und wiederausführt. Im gegebenen Fall wurde jedoch das Keramikpulver vom zulässigen Aufenthaltsort ohne Verständigung des Zollamts entfernt und erst in Bremerhaven in ein Ausfuhrverfahren gebracht.

Der UFS hat die vom Zollamt vorgenommene Subsumierung des Vorganges unter Art. 204 ZK spruchgemäß durch Art. 203 ZK ersetzt entsprechend dem klaren Wortlaut des Gesetzes, dass eine Einfuhrzollschuld nach Art. 204 nur entsteht, wenn sie nicht nach Art. 203 entsteht, wenn man also nicht von einer erfolgten Entziehung der Ware aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Art. 203 sprechen muss. Eine solche Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung ist aber im vorliegenden Fall erfolgt:

Denn die Waren befanden sich gemäß Art. 82 Abs.1 ZK unter zollamtlicher Überwachung, die erst enden konnte, wenn die Waren, soweit sie nicht der vorgesehenen besonderen Verwendung zugeführt wurden, das Zollgebiet der EU wieder verlassen haben oder vernichtet oder zerstört worden sind bzw. gegen Entrichtung der fälligen Abgaben zu einem anderen als dem ursprünglich festgelegten Zweck verwendet wurden (Art. 82 Abs.1 ZK und Art. 300 Abs.1 ZK-DVO). Durch die ohne Wissen der Überwachungs Zollstelle erfolgte Entfernung der Waren vom zulässigen Aufenthaltsort und dem Transport zum Ausfuhrhafen Bremerhaven war die Zollbehörde zumindest in diesem Zeitraum gehindert, die zollamtliche Überwachung nach Art.4 Z.13 ZK auszuüben, etwa durch Vornahme einer zollamtlichen Prüfung im Sinne von Art.4 Z.14 ZK. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Überwachungs Zollstelle in diesem Zeitraum eine konkrete Überwachungsmaßnahme setzen wollte und auch der Umstand, dass die Waren im Ausfuhrhafen regulär zu einem Ausfuhrverfahren aus dem freien Verkehr angemeldet wurden, ändert nichts daran, dass die Zollbehörden zumindest vorübergehend an der Wahrnehmung von Aufsichtsmaßnahmen gehindert waren (EuGH, 12.2. 2004, Rs. C-337/01, s.u.). Wegen der fehlenden Zustimmung der Zollbehörde kann auch Art. 299 ZK-DVO nicht zur Anwendung kommen, wonach bei rechtskonformer Vorgangsweise infolge der Ausfuhr die Abgabendifferenz (Art. 208 ZK) gar nicht zu erheben gewesen wäre.

Der Abtransport der Ware nach Deutschland ist zwar durch die Firma S. durchgeführt worden, der Vorgang erfolgte aber unter der Ägide der Bf., die damit zugleich gegen die Verpflichtungen aus dem in Anspruch genommenen Zollverfahren verstieß, sodass die Bf. gemäß Art. 203 Abs.3 vierter Anstrich ZK zur Zollschuldnerin wurde. Diese Gesetzesstelle stellt nicht auf subjektive Aspekte ab und es gibt im Rahmen des Art. 203 ZK auch keine zu Art. 204 vergleichbare Einschränkung, "es sei denn, dass sich diese Verfehlungen auf die ordnungsgemäße Abwicklung des betreffenden Zollverfahrens nachweislich nicht wirklich ausgewirkt haben". Daher ist im Rahmen dieser Berufungsentscheidung aus dem in Ausführung des Art. 204 ZK ergangenen Art. 859 ZK-DVO weder die Frage des Fahrlässigkeitsgrades noch die Erfüllung eines der in Z.1 bis 10 dieser Bestimmung aufgezählten Heilungstatbestandes zu prüfen.

Zur Abgrenzung zwischen Art. 203 und 204 ZK sei zusätzlich Folgendes ausgeführt:

Dadurch, dass zollrechtliche Verfehlungen, die unter Art. 204 subsumierbar sind, bei Vorliegen gewisser Voraussetzungen "heilbar" sind, während das bei Art. 203 nicht der Fall ist, stellt Art. 204 ZK insofern für die Wirtschaftsbeteiligten die "günstigere" Bestimmung dar. Im Schrifttum wurde mehrmals die Ansicht geäußert, dass der Vorrang des Art. 203 gegenüber Art. 204 nicht zwingend sei, sondern dass man unabhängig davon, ob eine Verfehlung grundsätzlich

als ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung zu qualifizieren sei, bei einem Träger spezieller zollrechtlicher Pflichten die Pflichtverletzung unter Art. 204 ZK als *lex specialis* subsumieren müsse (Schwarz/Wockenfoth, Kommentar zum Zollrecht, Bd. 1/3, Art. 204, Rz.3 mit Verweis auf Müller-Eiselt, ZfZ 2001, Nr.12, S.398 ff; Witte, Zollkodex, Kommentar, 3. Aufl., Art. 203 Rz. 4a und 4b). In die Argumentation wird dabei einbezogen ein Aspekt des sogen. Wirtschaftszollgedankens, wonach der Grund für die Zollerhebung der Eingang von Einfuhrwaren und deren Konkurrenz für Waren der heimischen Wirtschaft sei. Es sollte daher dem Eingang der Ware in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebiets der EU die entscheidende, die Entstehung der Zollschuld rechtfertigende Bedeutung zukommen, während bei Waren, die nur vorübergehend ins Zollgebiet gebracht wurden und nachweislich (wieder)ausgeführt wurden, ohne in einen Wettbewerb mit Gemeinschaftswaren getreten zu sein, eine Zollschuld nicht entstehen sollte. In diesem Sinne äußerte sich auch im EuGH-Verfahren C-337/01 der Generalanwalt in seinem Schlussantrag vom 12.6.2003. In diesem Verfahren ging es um Nichtgemeinschaftswaren, die sich in einem Zolllagerverfahren befanden und aus dem Zollgebiet wiederausgeführt werden sollten, wofür gemäß der Rechtslage vor dem 1.7.2001 die Zwischenschaltung eines externen Versandverfahrens notwendig gewesen wäre, die nicht erfolgt war. Das ist mit der rechtlichen Konstellation des vorliegenden Falles ähnlich, in dem es zwar nicht um die Wiederausfuhr von Nichtgemeinschaftswaren aus einem Zolllagerverfahren geht, sondern um Gemeinschaftswaren, die aber ebenfalls unter zollamtlicher Überwachung stehen und für deren Ausfuhr ein bestimmter Modus gemäß den o.a. Vorschriften einzuhalten gewesen wäre.

Der EuGH ist im Urteil C-337/01 vom 12.2.2004 den Ausführungen des Generalanwalts nicht gefolgt und zur Rechtsmeinung gelangt, dass die Zollbehörden nicht in der Lage waren, zwischen dem Zeitpunkt der Entnahme der Waren aus dem Zolllager und dem Zeitpunkt ihrer Gestellung bei der Ausgangszollstelle die zollamtliche Überwachung sicherzustellen, wofür nur durch die Eröffnung eines externen Versandverfahrens gesorgt gewesen wäre.

Demzufolge entsteht eine Zollschuld durch Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung auch in Fällen, bei denen sich die Entziehungshandlung lediglich als formaler Verstoß gegen zollrechtliche Pflichten darstellt und ohne die Möglichkeit einer Heilung.

Es sei vermerkt, dass in diesem Vergleichsfall das Ergebnis wohl anders lauten müsste für Fälle, die sich ab dem 1.7.2001 ereignen, da durch die Verordnung der Kommission vom 4.5.2001 Nr.993/2001 eine Änderung der ZK-DVO eintrat, die ein solches zwischengeschaltetes Versandverfahren nicht mehr gebietet. Insbesondere erhielt Art. 512 eine neue Fassung, in dessen Abs.3 es heißt: "Die Beförderung zur Ausgangszollstelle im

Hinblick auf die Wiederausfuhr ist im Rahmen des Verfahrens möglich. In diesem Fall ist das Verfahren erst beendet, nachdem die zur Wiederausfuhr angemeldeten Waren das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich verlassen haben." Es wäre also mit dieser Gesetzesänderung die Verbringung der Zolllagerwaren ohne Einschaltung eines Versandverfahrens möglich. Auf den vorliegenden Fall betreffend Gemeinschaftswaren mit besonderer Verwendung zum Zeitpunkt Jänner 2002 ist Art. 512 Abs.3 ZK-DVO nicht anwendbar, da er in Teil II, Titel III der ZK-DVO steht, der die Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung (Art. 84 Abs.1 Buchst. b ZK) betrifft, zu denen die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr mit besonderer Verwendung nicht gehört.

Der UFS gelangt mit Wortinterpretation der o.a. Vorschriften ebenfalls zum Ergebnis, dass die Zollschild durch Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung gemäß Art. 203 ZK entstanden ist. Die Bevorzugung des Art. 203 vor 204 hat auch darin eine positiv-rechtliche Argument, als Art. 203 Abs.3 vierter Anstrich (anders als in Art. 202 ZK) als Zollschildner eine Person, die Verpflichtungen aus einem Zollverfahren einzuhalten hatte, ausdrücklich nennt. Somit ist die Abgabenvorschreibung durch das Zollamt, mit dem spruchgemäß vorgenommenen Austausch von Art. 204 durch Art. 203 ZK, zu Recht erfolgt.

Bezüglich der Abgabenerhöhung nach § 108 Abs.1 ZollR-DG für den Differenzbetrag weist die zollamtliche Festsetzung in Höhe von 880,72 € eine leichte Ungenauigkeit auf: wie schon im Erstbescheid ausgeführt, reicht ein Säumniszeitraum jeweils vom 15. eines Kalendermonats bis zum einschließlich 14. des Folgemonats, wobei die Säumniszinsberechnung für den ganzen Säumniszeitraum anfällt, selbst wenn die Säumnis nicht im ganzen Zeitraum bestanden hat. Beim Keramikpulver reicht der Säumniszeitraum vom 14.1. 2002 (Verbringung zur Ausfuhr) bis zum 22.4. 2002 (buchmäßige Erfassung) und umfasst somit die 5 Säumniszeiträume laut Berechnungsblatt I. Mit den dort angeführten Zinssätzen gemäß §§ 78 Abs.2 und 80 Abs.2 ZollR-DG ergibt sich eine Abgabenerhöhung von 878,91 €. Beim Titandioxid reicht der Säumniszeitraum vom 5.2.2002 bis zum 22.4.2002 und ergibt an Abgabenerhöhung 3,64 € (Berechnungsblatt II). Somit beträgt die Abgabenerhöhung insgesamt 882,55 € und war mit 880,72 € um 1,82 € ( $=0,91 \times 2$ ) zu gering festgesetzt. Es handelt sich offenbar um ein Versehen bei der Abgabenerhöhung zum Titandioxid, indem nur 2 statt 4 Säumniszeiträume mit je 0,91 € gerechnet wurden. Da dieser Vorgang aus dem kombinierten Bescheid nicht in Berufung gezogen wurde, war keine nachträgliche Korrektur vorzunehmen.

Abschließend sei vermerkt, dass die Berufungsschrift vom 22.5.2002 eine zweiteilige Überschrift hat: "Berufung gegen den Bescheid ZI. 700/23906/1/2001; Antrag auf Erlass und

Erstattung der Eingangsabgaben" bzw. ist auch im Schlusssatz die Rede vom Ersuchen um Erlass oder Erstattung der nachentrichteten Eingangsabgaben. Mit dieser etwas undeutlichen Formulierung könnte man dem Schriftsatz eine Doppeldeutung dahin geben, dass neben der Berufung (auch) ein Antrag auf Erstattung/Erlass gestellt wurde, wofür in den Artikeln 236 bis 239 ZK Tatbestände geregelt sind. Die Rechtskraft einer Abgabefestsetzung ist für ein solches Erstattungs- bzw. Erlassverfahren nicht notwendig. Die vorliegende Entscheidung konnte sich nur auf das Abgabefestsetzungsverfahren des Erstbescheides 700/23906/1/2001 vom 22.4.2002 und der Berufungsvorentscheidung 700/12959/2002 vom 12.7.2002 beziehen. Zu einem allfälligen Erstattungsverfahren ist kein Erstbescheid ergangen und es kann daher nicht Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens sein, sodass über einen Erlass/Erstattung nach Art. 236 bis 239 ZK in dieser Berufungsentscheidung nicht abzusprechen war.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (Abgabenerhöhung I und II)

Wien, 29. März 2006

Der Referent:

Hofrat Dr. MMag. Roland Schönauer