

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der A, Adresse, vertreten durch Dr. Michael Stögerer, Rechtsanwalt, 1040 Wien, Wohllebengasse 18/16, vom 19. Dezember 2007 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 22. November 2007, ZI. 600000/00000/7/2002, betreffend Erstattung der Abgaben nach Artikel 239 Zollkodex (ZK) iVm Artikel 899 Absatz 2 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) und § 83 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 2 Absatz 1 ZollR-DG entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Jahr 2002 führte das Zollamt Salzburg bei der A, in weiterer Folge als Beschwerdeführerin (Bf.) bezeichnet, im Rahmen einer Betriebsprüfung/Zoll eine so genannte Umsatzsteuerprüfung durch, da der Verdacht bestand, es habe im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen der B, Anschrift, an Abnehmer in andere Mitgliedstaaten Unregelmäßigkeiten gegeben. Es wurde festgestellt, dass die Bf. als Anmelderin in insgesamt acht Fällen Waren zur Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung angemeldet hat. Dabei fehlten einerseits die Übernahmebestätigungen der tatsächlichen Erwerber im Sinne des Artikels 1 Absatz 1 Ziffer 2 Umsatzsteuergesetz (UStG) und andererseits waren ungültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummern (UID-Nr.) angegeben.

Mit Bescheid vom 27. Jänner 2003, Zl. 600/00000/2002-1, hat das Hauptzollamt (nunmehr: Zollamt) Salzburg bei der Bf. Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von EUR 1.145.534,40 sowie eine Abgabenerhöhung nach § 108 Absatz 1 ZollR-DG in Höhe von EUR 56.833,37 gemäß Artikel 220 Absatz 1 ZK nachträglich buchmäßig erfasst. Als Begründung wurde angeführt, die Bf. habe mit insgesamt acht Zollanmeldungen, welche in der Niederschrift der Betriebsprüfung vom 24. Jänner 2003, Zl. 600/00000/2002, detailliert angeführt sind, Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung angemeldet, obwohl die Voraussetzungen hiefür nicht vorlagen.

Die dagegen eingebrachte Berufung wies das Zollamt Salzburg mit Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2004, Zl. 600/00000/3/2002, als unbegründet ab. Ebenso erfolglos blieb das unter Zahl ZRV/0103-Z2L/04 geführte Beschwerdeverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS). Auf die abweisende Berufungsentscheidung des UFS reagierte die Bf. mit einer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof (VwGH), die schließlich mit Erkenntnis vom 29. März 2007, 2006/16/0178, als unbegründet abgewiesen wurde. Zur Vermeidung von unnötigen Wiederholungen im verfahrensgegenständlichen Verfahren wird hinsichtlich des Sachverhalts, der zur Abgabenvorschreibung geführt hat, und dessen rechtlicher Würdigung ausdrücklich auf das oben zitierte Erkenntnis des VwGH verwiesen.

In einem ergänzenden Schreiben vom 18. Juni 2003 zur Berufung vom 03. März 2003 gegen den Bescheid über die nachträgliche buchmäßige Erfassung (Zl. 600/00000/2002-1 vom 27. Jänner 2003), stellte die Bf. einen Eventualantrag auf Erstattung/Erlass iSd Bestimmungen der Artikel 236 und 239 ZK iVm Artikel 905 ZK-DVO. Zu diesem Antrag wird begründend ausgeführt, man habe sich auf die Angaben des Geschäftspartners zur UID-Nummer verlassen. Der Bf. wäre kein wie immer geartetes Verschulden anzulasten. Man habe mit Fug und Recht von der Richtigkeit der bekannt gegebenen UID-Nummern und der Unternehmereigenschaft der Empfänger ausgehen können. Ein tatsächlicher Schaden sei nicht entstanden, da der Empfänger bei ordnungsgemäßer Abwicklung der innergemeinschaftlichen (ig) Lieferung zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre, wodurch letztendlich ein „Nullsummenspiel“ gegeben sei. Weiters wird argumentiert, man habe sämtliche Maßnahmen ergriffen, um Informationen und Unterlagen zu sammeln und der Behörde zu übergeben. Diese würden das Vorliegen einer ig Lieferung und die tatsächliche Übergabe der Waren an innergemeinschaftliche Empfänger belegen. Man könne der Bf. keinen Vorwurf eines betrügerischen Verhaltens machen. Vielmehr wäre zu berücksichtigen, dass auch die Zollbehörden die entsprechenden Überprüfungsmaßnahmen hinsichtlich der UID-Nummern nicht ergriffen hätten. Daher könne auch der Bf. diesbezüglich kein Vorwurf gemacht werden. Da, wie sich in Parallelfällen gezeigt habe, der Wert der Güter mit Null anzusetzen sei, wäre auch der Erstattungs- und Erlasstatbestand des Artikels 236 ZK gegeben.

---

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 18. Juni 2003 wird die Ansicht vertreten, die nicht vorgenommene Überprüfung der UID-Nummer durch die Zollbehörden wäre als deren Irrtum bzw Fehler zu bewerten, der „den Tatbestand für die Nichtfestsetzung von Einfuhrabgaben iSd Artikels 220 Absatz 2 ZK“ darstelle.

Der Antrag nach Artikel 236 ZK auf Erstattung oder Erlass wegen nicht bestehender Abgabenschuld wurde vom Zollamt Salzburg mit Bescheid vom 27. September 2007, ZI. 600000/00000/16/2002, abgewiesen. Diese Entscheidung ist mittlerweile rechtskräftig. Mit gleichem Datum erging unter ZI. 600000/00000/6/2002 auch hinsichtlich des Antrages nach Artikel 239 ZK (Erstattung oder Erlass in Sonderfällen) ein abweisender Bescheid. Gegen diese Entscheidung brachte die Bf. mit Schreiben vom 02. November 2007 frist- und formgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein.

Begründend wird im Wesentlichen ausgeführt, es würden keine Umstände vorliegen, die auf offensichtliche Fahrlässigkeit der Bf. zurückzuführen wären, weil sie hinsichtlich der UID-Nummern den Angaben der B, die grundsätzlich Abgabenschuldnerin sei, vertraut habe. Auch die Zollbehörden hätten keine entsprechenden Überprüfungen durchgeführt. Da die Ablieferungsnachweise vorgelegt worden seien, so die Bf. weiter, habe kein Zweifel an der Unternehmereigenschaft der Empfänger bestanden. Die unterbliebene Überprüfung der UID-Nummern stelle lediglich einen Arbeitsfehler dar, da dies ständig überprüft wird, im gegenständlichen Fall jedoch aus einem Versehen des zuständigen Mitarbeiters unterlassen worden sei. Zusätzlich wird in der Begründung auf die Komplexität der gesamten Abwicklung (der Komplexität des Tagesgeschäfts) verwiesen. Weiters ist in der Berufung zu lesen, der verfahrensgegenständliche Fall wäre insofern besonders gelagert, als der Geschäftsführer der Auftraggeberin mit massiver krimineller Energie die Bf. dazu gebracht habe, das Abgabenverfahren durchzuführen und sie, wie sich nachträglich herausgestellt hat, hinsichtlich der Richtigkeit der UID-Nummern getäuscht habe. Unter Punkt 4) wird im Berufungsschreiben abschließend vorgebracht, das Versehen des Mitarbeiters habe sich auf das gegenständliche Verfahren nicht wirklich ausgewirkt, durch die Vorsteuerabzugsberechtigung der Empfänger handle es sich um ein „Nullsummenspiel“ und ein Schaden sei durch die Verfehlung nicht eingetreten. Auch habe man, nachdem man über die falschen UID-Nummern in Kenntnis gesetzt wurde, sämtliche Maßnahmen zur Auffindung der Waren ergriffen. Die UID-Nummern der C und der D wären zum Zeitpunkt der Lieferung gültig gewesen, weshalb in diesen Fällen von einer Verletzung allfälliger Überprüfungspflichten keine Rede sein könne; auch eine Abfrage der UID-Nummern hätte zu keinem anderen Ergebnis geführt, weil diese bestätigt worden wären.

Der Berufung war kein Erfolg beschieden. Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. November 2007, ZI. 600000/00000/7/2002, wurde sie von der Rechtsmittelbehörde erster Instanz als

unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde begründete ihre Entscheidung mit dem Vorliegen offensichtlicher Fahrlässigkeit seitens der Bf. Sie habe als erfahrener berufsmäßiger Zollanmelder in einer relativ einfachen Materie ihr obliegende Sorgfaltspflichten, nämlich das Vorliegen der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Verfahrens einer steuerbefreienden innergemeinschaftlichen Lieferung mittels Durchführung des dafür vorgesehenen Bestätigungsverfahrens zu prüfen, verletzt. Sie könne auch nicht erfolgreich damit argumentieren, dass eine Prüfung unter Umständen ein positives Ergebnis erbracht hätte, wenn sie dieses Verfahren gar nicht in Anspruch genommen habe. Es könne hier nicht von einem Arbeitsfehler gesprochen werden, der passieren kann, sondern im Hinblick auf das mit einer erheblichen Begünstigung verbundene Verfahren müsse der Fehler als einer, der nicht passieren darf, qualifiziert werden.

Für den Fall, dass keine offensichtliche Fahrlässigkeit gegeben wäre, könne das Zollamt Salzburg aufgrund des Vorbringens der Bf. im gegenständlichen Fall auch keine besonderen Umstände bzw sachliche Unbilligkeit erkennen. Weiters argumentiert die belangte Behörde, es werde nicht in Abrede gestellt, dass bei ordnungsgemäßer Durchführung des Verfahrens kein Schaden entstanden wäre, dies könne aber genauso wenig als Begründung für das Vorliegen besonderer Umstände oder einer sachlichen Unbilligkeit dienen, wie Maßnahmen, die nach Verwirklichung bzw Bekanntwerden des schuldauslösenden Tatbestandes gesetzt wurden. Die in der Beschwerde thematisierte kriminelle Energie des Auftraggebers der Bf. und daraus resultierende nachteilige Folgen bewertet die belangte Behörde als normales Berufs- und Geschäftsrisiko eines Zollspediteurs.

Gegen diese Entscheidung brachte die Bf. mit Schreiben vom 19. Dezember 2007 als Rechtsbehelf der zweiten Stufe beim Zollamt Salzburg frist- und formgerecht eine Beschwerde ein. Diese wurde dem Unabhängigen Finanzsenat unter Anschluss des verfahrensgegenständlichen Verwaltungsaktes im Jänner 2008 übermittelt. Die Begründung der Beschwerde ist inhaltlich mit der im Berufungsverfahren vorgetragenen Begründung identisch. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Wiedergabe verzichtet und auf die oben stehenden zusammenfassenden Ausführungen verwiesen. Abschließend wird in der Beschwerdeschrift der Antrag gestellt, der Beschwerde Folge zu geben und dem Antrag auf Erstattung der bereits bezahlten Abgaben Folge zu leisten.

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

Die im Beschwerdefall anzuwendenden gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen lauten wie folgt:

Artikel 239 ZK

"(1) Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben können in anderen als den in den Artikeln 236, 237 und 238 genannten Fällen erstattet oder erlassen werden; diese Fälle

- werden nach dem Ausschussverfahren festgelegt;
- ergeben sich aus Umständen, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind. Nach dem Ausschussverfahren wird festgelegt, in welchen Fällen diese Bestimmung angewandt werden kann und welche Verfahrensvorschriften dabei zu beachten sind. Die Erstattung oder der Erlass kann von besonderen Voraussetzungen abhängig gemacht werden."

"(2) Die Erstattung oder der Erlass der Abgaben aus den in Absatz 1 genannten Gründen erfolgt auf Antrag; dieser ist innerhalb von zwölf Monaten nach der Mitteilung der Abgaben an den Zollschuldner bei der zuständigen Zollstelle zu stellen. Jedoch können

- in begründeten Ausnahmefällen die Zollbehörden diese Frist verlängern,
- in bestimmten Fällen kürzere Fristen im Ausschussverfahren festgelegt werden."

Artikel 899 ZK-DVO, Absätze 1 und 2

"(1) Stellt die Entscheidungszollbehörde, bei der eine Erstattung oder ein Erlass nach Artikel 239 Absatz 2 Zollkodex beantragt worden ist, fest,

- dass die für diesen Antrag vorgebrachten Gründe einen der in Artikel 900 bis 903 beschriebenen Tatbestände erfüllen und keine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt, so erstattet oder erlässt sie die betreffenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben;"

- dass die für diesen Antrag vorgebrachten Gründe einen der in Artikel 904 beschriebenen Tatbestände erfüllen, so lehnt sie die Erstattung oder den Erlass der Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben ab.

(2) In allen anderen Fällen, ausgenommen bei einer Befassung der Kommission gemäß Artikel 905, entscheidet die Entscheidungsbehörde von sich aus, die Einfuhr oder Ausfuhrabgaben zu erstatten oder zu erlassen, wenn es sich um besondere Fälle handelt, die sich aus Umständen ergeben, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind.

Ist Artikel 905 Absatz 2 zweiter Anstrich anwendbar, so können die Zollbehörden erst entscheiden, die in Frage stehenden Abgaben zu erstatten oder zu erlassen, wenn das nach den Artikeln 906 bis 909 eingeleitete Verfahren abgeschlossen ist.

Die maßgebenden Bestimmungen des nationalen Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZollR-DG) haben folgenden Inhalt:

## § 2 Absatz 1 ZollR-DG

"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, (Zollrecht im Sinn des Artikels 1 des Zollkodex) gelten weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten gemeinschaftsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, 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."

## § 83 ZollR-DG:

„Artikel 239 ZK in Verbindung mit Artikel 905 ZK-DVO gilt für die Erstattung und den Erlass von sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben mit der Maßgabe, dass die Vorlage an die

*Kommission unterbleibt und die Artikel 906 bis 909 ZK-DVO nicht anzuwenden sind. Ein besonderer Fall ist in diesem Zusammenhang dann gegeben, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernstlich gefährdet ist.“*

### § 108 Absatz 1 ZollR-DG

*„Entsteht außer den Fällen des Abs. 2 eine Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollschuld gemäß Artikel 220 ZK nachzuerheben, dann ist eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld, an Säumniszinsen angefallen wäre. Die Verpflichtung zur Entrichtung der Verwaltungsabgaben nach § 105 bleibt unberührt.“*

### § 98 Absatz 1 und 3 ZollR-DG

*„(1) An Nebenansprüchen sind im Verfahren der Zollbehörden zu erheben  
[...]*

*3. Abgabenerhöhung nach Maßgabe des § 108*

*[...]*

*(3) Die Nebenansprüche sind nach den für die Einfuhr- und Ausfuhrabgaben geltenden Bestimmungen zu erheben. [...]“*

Gesetzliche Grundlage für die im vorliegenden Fall vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer ist das Umsatzsteuergesetz 1994. § 26 Absatz 1 legt Folgendes fest:

*„Soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß; ausgenommen sind die Vorschriften über den aktiven Veredlungsverkehr nach dem Verfahren der Zollrückvergütung und über den passiven Veredlungsverkehr. Eine Erstattung oder ein Erlass der Einfuhrumsatzsteuer findet in den Fällen der Artikel 235 bis 242 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. Nr. L 302/1) statt, ausgenommen der Antragsteller ist in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt; diese Einschränkung gilt in den Fällen des Artikels 236 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 nicht, wenn ein ausdrücklicher Antrag auf Erstattung oder Erlass der Einfuhrumsatzsteuer gestellt wird.“*

Die Bf. ist im verfahrensgegenständlichen Fall nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil die Waren nicht für ihr Unternehmen eingeführt wurden. Demnach sind zur Entscheidung über die Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer sowie der Abgabenerhöhung die Bestimmungen des Zollkodex, der Zollkodex-Durchführungsverordnung und des Zollrechts-Durchführungsgesetzes anzuwenden. Eine Befassung der Kommission hat gemäß § 83 ZollR-DG zu unterbleiben.

Die für den vorliegenden Antrag auf Erstattung vorgebrachten Gründe erfüllen keinen der in den Artikeln 900 bis 903 ZK-DVO beschriebenen Tatbestände; eine Erstattung aufgrund eines so genannten Katalogfalles scheidet daher aus. Die nationalen Verwaltungen werden jedoch ermächtigt, über alle in den Artikeln 236 bis 238 ZK und Artikel 900 ZK-DVO genannten Fälle hinaus in besonderen Einzelfällen eine Erstattung zu gewähren, wenn Umstände vorliegen, die

nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind, Artikel 899 Absatz 2 ZK-DVO (Huchatz in Ritz, Rz 1 zu Artikel 239). Bei dem Terminus „besondere Fälle“ in Artikel 899 Absatz 2 erster Satz ZK-DVO handelt es sich um einen unbestimmten Gesetzesbegriff. Für gemeinschaftsrechtlich geschuldete Abgabenbeträge ergibt sich dessen Auslegung aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) sowie aus der Entscheidungspraxis der Kommission zu Artikel 239 ZK. Für die Erstattung oder den Erlass von sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben hingegen, worunter die Einfuhrumsatzsteuer fällt und gemäß § 98 Absatz 3 ZollR-DG hinsichtlich des Verfahrens auch die Abgabenerhöhung zu subsumieren ist, hat Österreich diesen Gesetzesbegriff in § 83 ZollR-DG legal definiert (vgl Erläuternde Bemerkungen zu Regierungsvorlage Nr. 916, XX. GP). Demnach liegt ein besonderer Fall dann vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist. Eine Existenzgefährdung wurde im gesamten Verfahren nicht geltend gemacht, daher erübrigt sich eine diesbezügliche Prüfung. Das Vorbringen der Bf. zielt insgesamt betrachtet auf das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit ab.

Eine sachliche Unbilligkeit ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH vom 20. September 2007, 2002/14/0138). Die Auswirkungen genereller Normen oder auch die Folgen des allgemeinen Unternehmerwagnisses stellen keine sachliche Unbilligkeit dar (vgl. Ritz, BAO3, § 236 Tz 13, mwN).

Eine sachliche Unbilligkeit durch die Abgabenbelastung liegt nach Ansicht des UFS im verfahrensgegenständlichen Fall nicht vor, weil die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer als indirekte Vertreterin des Importeurs eine Auswirkung der geltenden Rechtslage ist; vielmehr tritt genau das vom Gesetzgeber beabsichtigte Ergebnis ein. Es entsteht dadurch auch keine anormale Belastungswirkung, weil sowohl die Einfuhrumsatzsteuer als auch die Abgabenerhöhung in der gesetzlich vorgeschriebenen Höhe berechnet und buchmäßig erfasst

---

wurden. Auch handelt es sich nicht um einen atypischen Vermögenseingriff, weil ein derartiger Vermögenseingriff, verglichen mit anderen Fällen, alle Normunterworfenen mit den gleichen Auswirkungen trifft.

Darüber hinaus ist der von der Bf. mit dem Hinweis auf die kriminelle Energie des Geschäftspartners augenfällig angesprochene außergewöhnliche Geschehensablauf nicht erkennbar. Wie in der Berufungsvorentscheidung der belangten Behörde vom 22. November 2007 ausführlich dargelegt, handelte die Bf. offensichtlich fahrlässig, weil sie es in allen acht Fällen unterließ, das Vorliegen der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Verfahrens einer steuerbefreienden ig Lieferung mittels des vorgesehenen Bestätigungsverfahrens zu prüfen. Hätte die Bf. die ihr zumutbaren Überprüfungen vorgenommen, hätte sich die - wie in der Beschwerdeschrift bezeichnet - „massive kriminelle Energie“ der Auftraggeberin nie derart entfalten können.

Ein Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen ist unter den gegebenen Umständen nicht erkennbar. Tatsächlich ist für die finanzielle Belastung der Bf. nicht die gesetzeskonforme Abgabeneinhebung ursächlich, sondern das Verhalten ihres Geschäftspartners, das durch die offensichtliche Fahrlässigkeit der Bf. begünstigt wurde. Dieser Sachverhalt ist dem Bereich des allgemeinen Unternehmerwagnisses zuzuordnen, das, wie oben bereits erwähnt, keine Unbilligkeit darstellt.

Da es der Bf. nicht gelungen ist, das Vorliegen eines besonderen Falles im Sinne der Bestimmung des Artikels 239 ZK iVm Artikel 899 Absatz 2 ZK-DVO und § 83 ZollR-DG darzulegen, war die Beschwerde als unbegründet anzuweisen.

Die Beschwerde wäre aber auch bei Vorliegen eines besonderen Falles abzuweisen gewesen, weil im Hinblick auf den verfahrensgegenständlichen Sachverhalt und die Rechtsprechung des EuGH eine offensichtliche Fahrlässigkeit der Bf. zweifelsfrei erkennbar ist. Der EuGH befasste sich im Urteil vom 11. November 1999 zur Rechtssache C-48/98 mit dem Begriff der offensichtlichen Fahrlässigkeit im Sinne des Artikels 239 ZK und legte Kriterien für deren Prüfung fest. Demnach muss bei der Beantwortung der Frage, ob offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt, insbesondere die Komplexität der Vorschriften, deren Nichterfüllung die Zollschuld begründet, sowie die Erfahrung und die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers berücksichtigt werden (EuGH-Urteil, Rz 56). 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 (Rz 57). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26. Februar 2004, 2001/16/0005) erfolgt die Abgrenzung zwischen einem Fehler, der „nicht hätte passieren dürfen“ und einem Fehler, der „passieren kann“ (Arbeitsfehler).

---

Bei der A handelt es sich um einen erfahrenen Wirtschaftsteilnehmer, der im Wesentlichen im Einfuhr- und Ausfuhrgeschäft tätig ist. Die Komplexität der Vorschriften, deren Nichterfüllung die sonstige Abgabenschuld begründet, ist nicht gegeben. Im Gegenteil, es handelt sich dabei um eine relativ einfache Materie, deren richtige Anwendung ohne weiteres möglich und zumutbar gewesen wäre. Diese Beurteilung steht in Einklang mit der stRsp des VwGH, der die Ansicht vertritt, dass die Inanspruchnahme des Bestätigungsverfahrens nach Artikel 28 Absatz 2 UStG zumutbar ist (VwGH 29. März 2007, 2006/16/0178). Und zum verfahrensgegenständlichen Fall meint der VwGH im Erkenntnis vom 29. März 2007, 2006/16/0178:

*„Die Beschwerdeführerin hat ein solches Bestätigungsverfahren nicht in Anspruch genommen und auch nicht behauptet, dass [...] besondere Umstände für eine Abstandnahme von einem solchen Bestätigungsverfahren vorgelegen seien, sodass sie der nach Artikel 7 Absatz 4 UStG 1994 **gebotenen Sorgfalt nicht Genüge getan hat** und sich daher nicht auf diese Bestimmung berufen kann (vgl Erkenntnis vom 18. Dezember 2006, 2006/16/0070).“*

Insgesamt betrachtet ist die Nicht-Inanspruchnahme des Bestätigungsverfahrens als Arbeitsfehler zu qualifizieren, der nicht hätte passieren dürfen. Die Fahrlässigkeit der Bf. ist damit offensichtlich.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 7. Februar 2008