



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der A-GmbH, Anschrift, vertreten durch Doralt Seist Csoklich, Rechtsanwalts-Partnerschaft, 1090 Wien, Währingerstrasse 2-4, vom 4. Februar 2011 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X vom 10. Jänner 2011, Zl. 000/00000/22/2005, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt hinsichtlich der Eingangsabgaben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit der *Verordnung (EG) Nr 129/2005 der Kommission vom 20. Jänner 2005* wurde unter anderem die Einreichung von so genannten Heimkinosystemen – in Abänderung der Verordnung (EG) Nr 955/98 – unter den KN-Code 8521 90 00 vorgenommen. Zwei nachfolgende Berichtigungen (ABI 2005 L 42/31 sowie ABI 2005 L 120/42) betrafen jeweils sprachliche Änderungen des Anhangs der VO (EG) 129/2005, die keinen Einfluss auf die ursprünglich vorgenommene tarifarische Einreichung hatten. Die in Rede stehende Verordnung trat am 17. Februar 2005 in Kraft.

Im Rahmen einer Nachschau durch die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll des Zollamtes X bei der A-GmbH (im Folgenden auch kurz: Bf) im Jahr 2007 wurde festgestellt, dass die Abfertigung von Heimkinosystemen zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr für diese auch nach dem Inkrafttreten der VO (EG) 129/2005 noch geraume Zeit unter den bis zu diesem Zeitpunkt verwendeten TARIC-Codes 8543 bzw 8527 erfolgte. Diesen Sachverhalt bewertete die

erstinstanzliche Behörde als ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung, worauf sie der Bf gemäß Art 236 ZK die ursprünglich buchmäßig erfasste Einfuhrzollschuld für die Warenanmeldungen laut der dem Erstbescheid beiliegenden Aufstellung erstattete und ihr gleichzeitig mit Bescheid vom 5. März 2007 gemäß Art 221 Abs 1 ZK die neu berechnete Einfuhrzollschuld gemäß Art 203 Abs 1 und 3 erster Anstrich leg cit mitteilte.

Unter anderem gegen diesen Bescheid richtete sich die Berufung vom 12. April 2007. Da die Berufung keinen Erfolg hatte, brachte die A-GmbH durch ihren Anwalt mit Schriftsatz vom 28. April 2008 beim Zollamt X das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Die Beschwerde wurde vom Unabhängigen Finanzsenat (UFS) stattgebend entschieden, weil der Senat verfahrensgegenständlich das Vorliegen eines Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung durch die Bf verneinte.

Daraufhin schrieb das Zollamt X der A-GmbH mit Bescheid vom 19. Februar 2010 auf der Grundlage des Art 220 Abs 1 ZK iVm Art 242 ZK und [§ 2 Abs 1 ZollIR-DG](#) einen Betrag in Höhe von EUR 132.161,52 an Zoll sowie gemäß [§ 108 Abs 1 ZollIR-DG](#) eine Abgabenerhöhung (EUR 7.106,03) zur Entrichtung vor. Dagegen brachte die Bf mit Schriftsatz vom 23. März 2010 form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein. Diese wurde mit Bescheid des Zollamtes X vom 10. Jänner 2011, Zl. 000/00000/22/2005, als unbegründet abgewiesen. In Reaktion auf diese Abweisung legte die anwaltlich vertretene A-GmbH mit Schreiben vom 4. Februar 2011, wiederum form- und fristgerecht, das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Im Wesentlichen stützte sie ihre Beschwerde auf das Argument, die Abgabenvorschreibung wäre aufgrund der Bestimmung des Art 220 Abs 2 lit b ZK unzulässig. Darüber hinaus warf sie der belangten Behörde vor, sie habe keine Feststellungen dazu getroffen, ob und wenn ja aus welchen Gründen die den verfahrensgegenständlichen Warenanmeldungen zugrunde liegenden Waren tatsächlich unter die Positionen 1 und 2 der VO (EG) Nr 129/2005 fallen würden. Abschließend stellt die Bf den Antrag, in Stattgebung der Beschwerde die angefochtene Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X, Zahl 000/00000/22/2005 vom 10. Jänner 2011, dahingehend abzuändern, dass der Berufung der A-GmbH vom 23. März 2010 gegen den Bescheid des Zollamtes X vom 19. Februar 2010, Zahl 000/00000/21/2005, vollumfänglich stattgegeben wird, und der Bescheid des Zollamtes X vom 19. Februar 2010, Zahl 000/00000/21/2005, ersatzlos aufgehoben, in eventu dahingehend abgeändert wird, dass die Abgabenvorschreibung auf 0,00 reduziert wird, in eventu die angefochtene Berufungsvorentscheidung (Bescheid) aufzuheben und dem Zollamt X zur neuerlichen Entscheidung zurückzuverweisen und in jedem Fall eine mündliche Beschwerdeverhandlung anzuberaumen.

Mit Schreiben vom 6. Dezember 2012 wurde seitens der Bf auf die Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung verzichtet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Unbestritten wurden mit den verfahrensgegenständlichen Warenanmeldungen im Jahr 2005 Produkte mit der Bezeichnung „Home Cinema System“ unter der Warennummer 8543 8995 zum zollrechtlich freien Verkehr abgefertigt. Nach der „Verordnung (EG) Nr 129/2005 der Kommission vom 20. Jänner 2005 zur Einreihung von bestimmten Waren in die Kombinierte Nomenklatur und zur Änderung der Verordnung (EG) Nr 955/98“ wären diese jedoch unter den KN Code 8521 9000 einzureihen gewesen. Diese Verordnung wurde im Amtsblatt der Europäischen Union am 28. Jänner 2005 ordnungsgemäß kundgemacht (ABl 2005 L 25/37) und trat gemäß deren Artikel 4 am 17. Februar 2005 in Kraft. Die betreffenden Gemeinschaftsvorschriften sind – so der VwGH – von ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt an das einschlägige positive Recht, auf dessen Unkenntnis sich niemand berufen kann (VwGH 17.05.2001, [2000/16/0590](#)). Ein Abgabenschuldner, der sichergehen möchte, keine Zölle nachzahlen zu müssen, hat, wie der VwGH weiter ausführt, die einschlägigen Vorschriften und Bekanntmachungen zu studieren (Hinweis Urteil des EuGH vom 28. Juni 1990, *Erwin Behn Verpackungsbedarf GmbH*, Rs C 80/89, Slg 1990, I-2659).

Durch die Fehltarierung in den Warenanmeldungen ist die gemäß Artikel 201 Absatz 1 Buchstabe a) ZK entstandene Einfuhrzollschuld ursprünglich mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag festgesetzt worden. Bei einem derartigen Sachverhalt, der von beiden Parteien des Verfahrens grundsätzlich nicht bestritten wird, kommt Artikel 220 ZK zum Tragen, der – auszugsweise – wie folgt lautet:

„(1) Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabenbetrag nicht nach den Artikeln 218 und 219 buchmäßig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags oder des nachzuerhebenden Restbetrags innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung). Diese Frist kann nach Artikel 219 verlängert werden.

(2) Außer in den Fällen gemäß Artikel 217 Absatz 1 Unterabsätze 2 und 3 erfolgt keine nachträgliche buchmäßige Erfassung, wenn

[...]

b) der gesetzlich geschuldete Abgabenbetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschuldner vernünftigerweise nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.

[...]“

Der VwGH judiziert zu den Voraussetzungen für das Vorliegen einer Abstandnahme von der buchmäßigen Erfassung nach Art 220 ZK in ständiger Rechtsprechung Folgendes (VwGH 17.05.2001, [2000/16/0590](#)):

„Nach Artikel 220 Abs 2 lit b ZK haben die zuständigen Zollbehörden von einer Nacherhebung von Eingangsabgaben abzusehen, wenn drei Voraussetzungen nebeneinander erfüllt sind. Die ursprüngliche Nichterhebung der Abgaben muss auf einen Irrtum der zuständigen Behörden zurückzuführen sein, der Abgabenschuldner muss gutgläubig gehandelt haben, das heißt bei vernünftiger Betrachtungsweise außerstande gewesen sein, den Irrtum der zuständigen Behörden zu erkennen, und er muss alle geltenden Bestimmungen betreffend die Zollerklärung beachtet haben. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, hat der Abgabenschuldner einen Anspruch darauf, dass von einer Nacherhebung abgesehen wird. Dagegen ist der Antrag auf Absehen von einer Nacherhebung bereits dann nicht begründet, wenn eine der drei Voraussetzungen fehlt (Hinweis Urteil des EuGH vom 4. Mai 1993, Rs [C-292/91](#), Weis, Slg 1993, I-2219).“

Zuletzt hat der EuGH seine ständige Rechtsprechung zu der in Rede stehenden Norm, wonach die drei oben genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen, in seinem Urteil im Fall *Agrover Srl* (Rs C-173/06 vom 18. Oktober 2007) bestätigt. Nach Ansicht der Bf liegen im verfahrensgegenständlichen Fall alle Voraussetzungen für die Abstandnahme von der buchmäßigen Erfassung (kumulativ) vor.

Somit stellt sich zunächst die Frage, ob streitgegenständlich ein Irrtum der Zollbehörde vorliegt. Die herrschende Lehre nimmt einen Irrtum nur in Fällen des so genannten aktiven Irrtums an, der ein aktives Verhalten der Zollbehörden voraussetzt (*Witte/Alexander, Zollkodex*⁵ Art 220 Rz 12). Ähnlich äußerte sich dazu der VwGH:

„Der EuGH hat zur Auslegung des iSd Artikels 220 Absatz 2 Buchstabe b ZK maßgeblichen Irrtums der Zollbehörden ein Handeln der Zollbehörden und die Ursächlichkeit dieses Handelns für ihren Irrtum verlangt. Ein solcher Irrtum ist jeder Irrtum bei der Auslegung oder Anwendung der Vorschriften über Eingangs- oder Ausgangsabgaben, falls er auf ein Handeln der zuständigen Behörden zurückzuführen ist. (VwGH 24.04.2002, [99/16/0179](#))“

Weder die VZTA der OFD Nürnberg noch die einige Wochen nach dem maßgeblichen Zeitpunkt (widerrechtlich) erteilte österreichische VZTA ist bezüglich der Frage des Vorliegens eines aktiven Irrtums seitens der Zollbehörden im Streitfall von Relevanz.

Soweit sich die Bf auf die vorliegende VZTA der OFD Nürnberg beruft, ist zu bemerken, dass der Antrag auf Erteilung einer VZTA gemäß Artikel 6 Absatz 1 ZK-DVO bei den zuständigen Zollbehörden des Mitgliedstaates oder der Mitgliedstaaten zu stellen ist, in dem oder in denen die betreffende Auskunft verwendet werden soll, oder bei der Zollbehörde des Mitgliedstaats, in dem der Antragsteller ansässig ist. Abgesehen davon wurde diese VZTA nicht der Bf erteilt. Und hinsichtlich der österreichischen VZTA (AT 2005/000000) ist darauf zu verweisen, dass eine VZTA die Zollbehörden gemäß Artikel 12 Absatz 2 ZK nur hinsichtlich der Waren bindet,

für welche die Zollförmlichkeiten nach dem Zeitpunkt der Auskunftserteilung erfüllt werden. Diese VZTA erging am 30. August 2005; in den verfahrensgegenständlichen Fällen lag die Erfüllung der Zollförmlichkeiten entweder vor dem genannten Datum oder es wurden diese für von der VZTA abweichende Modelle erfüllt. Am 5. Oktober 2005 wurde sie widerrufen.

Entgegen der Behauptung der Bf in der Beschwerdeschrift erfolgte zu keiner der verfahrensgegenständlich involvierten Warenanmeldungen eine innere zollamtliche Beschau. Die Warenanmeldungen wurden wie angemeldet angenommen und mit „konform“ bestätigt. Die Zollbehörde ist somit im Rahmen der Zollabfertigungen dem Irrtum der unrichtigen tarifarischen Einreihung durch die Bf bzw deren Vertreter unterlegen, ohne dabei selbst den Irrtum begangen zu haben. Dazu *Alexander* in Witte:

„Nur dann, nämlich nur soweit die Angaben in der Zollanmeldung tatsächlich geprüft wurden und das Ergebnis dieser Prüfung der Abgabenfestsetzung zugrunde gelegt wurde, soll ein Irrtum gegeben sein. Werden hingegen die Angaben in der Zollanmeldung nur hingenommen, beispielsweise durch den Vermerk ‚wie angemeldet angenommen‘, soll mangels eigener Tätigkeit kein Irrtum vorliegen.“

Diese Auffassung der Zollverwaltung ist von ihrem Ansatz her zutreffend. Einem den Vertrauenschutz des Zollschuldners begründeten Irrtum können die Zollbehörden nur dann begangen haben, wenn sie selbst gehandelt und nicht nur Erklärungen des Zollschuldners hingenommen haben.“ (*Witte/Alexander*, Zollkodex⁵ Art 220 Rz 12 und 13).

Für die Beantwortung der Frage, welches aktive Verhalten bzw welche Irrtumshandlung das Zollamt X in den in Rede stehenden Geschäftsfällen gesetzt hat, sind aber nicht nur Handlungen im Zuge der Zollabfertigung maßgeblich, sondern das gesamte Verhalten der Behörde, auch vor den Abfertigungen (siehe dazu *Witte/Alexander*, Zollkodex⁵ Art 220 Rz 21). Das Zollamt X hat diesbezüglich im Wesentlichen zwei Handlungen gesetzt, die einen Irrtum begründen können.

- 1) Im gesamten Beschwerdeverfahren blieb seitens der Behörde unbestritten, dass auch noch nach dem Ergehen der Verordnung (EG) 129/2005 vom Zollamt X an die Bf mehrere Berufungsvorentscheidungen ergingen, in denen die Warennummer für das in Rede stehende Produkt auf den unrichtigen KN Code 8543 abgeändert wurde. Hier liegt ein aktiver Irrtum der Behörde vor, der sich zwar nicht während einer konkreten Abfertigung ereignet hat, aber im Zeitraum zwischen dem Ergehen der Verordnung (EG) 129/2005 im Jänner 2005 und dem Tag der diversen Abfertigungen im Jahr 2005. Ein vorangegangener „Änderungsbescheid“ kann aber laut *Alexander* unter Hinweis auf die EuGH-Rechtsprechung einen Irrtum der Behörde darstellen (*Witte/Alexander*, Zollkodex⁵ Art 220 Rz 21). Dies gilt wohl umso mehr, wenn die Behörde im fraglichen Zeitraum mehrere objektiv unrichtige Berufungsvorentscheidungen (Änderungsbescheide) erlassen hat.

2) Aus dem vorliegenden Verfahren ist bekannt, dass im Zeitraum zwischen der Gültigkeit der Verordnung und dem Tag der Abfertigung in den verfahrensgegenständlichen Fällen laufend Abfertigungen von so genannten Home Cinema System unter einer unrichtigen Warennummer stattgefunden haben. Darunter befanden sich Zollanmeldungen des Zollschuldners, die insoweit vollständig waren, als sie nicht nur die unrichtig angemeldete Tarifposition, sondern auch die Warenbezeichnung enthielten, die der zutreffenden Tarifposition entsprach. Diese mehrmonatige Abfertigungspraxis kann einen Irrtum auch ohne ein eigentliches Handeln der Zollbehörde begründen (*Witte/Alexander, Zollkodex⁵* Art 220 Rz 15).

Im Ergebnis haben wohl beide geirrt, sowohl die Behörde als auch die Bf. Der Irrtum des Zollamtes X ist, wie vorstehend unter 1) und 2) ausgeführt, als aktiver Irrtum zu bewerten, mit der Konsequenz, dass die ursprüngliche Nichterhebung der Abgaben in den verfahrensgegenständlichen Fällen auf einen Irrtum der zuständigen Behörde zurückzuführen und somit die erste Voraussetzung für die Abstandnahme von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung erfüllt ist.

Folglich stellt sich die Frage, ob der Abgabenschuldner und/oder sein Vertreter gutgläubig gehandelt haben. Wie bereits eingangs der Begründung erwähnt, trifft beide eine originäre Informationspflicht aus den Amtsblättern der Europäischen Union. Der VwGH hat im Zusammenhang mit Artikel 220 ZK klar und unmissverständlich judiziert, dass ein Unternehmer, der sich nicht durch Einsichtnahme in die einschlägigen Amtsblätter vergewissert, fahrlässig handelt (VwGH 30.03.2000, [99/16/0088](#)). Weiters hält das Höchstgericht zur erwähnten Rechtsache fest, die Pflicht, sich (zB im Wege der Einsichtnahme in die einschlägigen Amtsblätter) zu informieren, hat der BFH in seinem Urteil vom 23.3.1999, VII R 16/98, ZfZ 1999/8, 271, sogar für einen noch unerfahrenen Unternehmer (der seinen Geschäftsbetrieb erst aufgenommen hatte) betont und dazu ausgesprochen, die Informationspflicht treffe jeden, der Waren zur Einfuhr aus einem Drittland anmeldet. Grundsätzlich kann nicht davon ausgegangen werden, ein Importeur könne keine weitergehenden Kenntnisse als die zuständigen Zollbehörden haben, da andernfalls eine Nacherhebung grundsätzlich unmöglich wäre (*Witte/Alexander, Zollkodex⁵*, Art 220 Rz 29, mit zahlreichen Hinweisen auf EuGH-Urteile). Nach der Rsp des VwGH entschuldigen Sorgfaltspflichtverletzungen anlässlich der Überführung der Waren in den freien Verkehr seitens der Zollbehörde nicht Sorgfaltspflichtverletzungen der Wirtschaftsteilnehmer (VwGH 17.05.2001, [2000/16/0590](#)).

Verfahrensgegenständlich haben beide, sowohl der Abgabenschuldner als auch der berufsmäßige, in Tarifierungsangelegenheiten erfahrene Parteienvertreter fahrlässig gehandelt, weil sie ihrer originären Informationspflicht offenbar nicht nachgekommen sind. Der Abgabenschuldner, der sich das Verhalten seines Vertreters im Rahmen einer Zollschuldentstehung nach Ar-

tikel 201 ZK zurechnen lassen muss, hat somit nicht gutgläubig gehandelt und hätte den Irrtum der Zollbehörde erkennen können, zumal es sich dabei nicht um eine komplexe Rechtsfrage, sondern um eine nach dem Ergehen der Verordnung (EG) 129/2005 relativ einfache Tarifierungsfrage gehandelt hat. Einvernahmen des Mitarbeiters der Firma B, des Herrn C, oder des Mitarbeiters der Bf (Herr D) im Rechtsbehelfsverfahren vermögen an dieser Beurteilung nichts zu ändern, weil der Sachverhalt ohnehin unbestritten ist. Die Lösung der Rechtsfragen hingegen ist ausschließlich Aufgabe des UFS. Zur Entgegnung der weiteren Ausführungen der Bf zum Thema "Gutgläubigkeit" wird auf die Ausführungen des UFS in der Gegen-schrift zum Parallelverfahren (ZRG/0029-Z3K/10, S 6) verwiesen.

Mit Rücksicht auf die durch die oben angeführte Rechtsprechung sowohl des EuGH als auch des österreichischen VwGH und des deutschen BFH gegebene Offenkundigkeit des Fehlens einer der kumulativ erforderlichen drei Voraussetzungen des Artikels 220 Absatz 2 Buchstabe b) ZK im Beschwerdefall, kommt eine Abstandnahme von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung nicht in Betracht. Auf die Prüfung der dritten Voraussetzung kann damit verzichtet werden.

Unter Punkt 2. der Beschwerde vom 4. Februar 2011 rügt die Bf, die belangte Behörde habe keine Feststellungen dazu getroffen, ob und wenn ja aus welchen Gründen die verfahrensgegenständlichen Warenanmeldungen zugrunde liegenden Waren tatsächlich unter die Positionen 1 und 2 der EG-Verordnung Nr 129/2005 fallen.

Dazu ist grundsätzlich zu bemerken, dass die tarifarische Einreichung der Waren unter den KN-Code 8521 9000 während des gesamten Ermittlungs- und Abgabenvorschreibungsverfahrens unstrittig war! So hat der Vertreter der Bf im Rahmen der mündlichen Verhandlung im Vorverfahren (ZRV/0163-Z3K/08) der Behauptung des Referenten, im Wesentlichen würde auch nicht die Vorschreibung angefochten, sondern argumentiert, es würden Gründe für die Abstandnahme von der Vorschreibung vorliegen, nicht widersprochen. Unabhängig davon ist darauf hinzuweisen, dass in der mündlichen Verhandlung zum ersten Verfahren in der Sache alle Warenanmeldungen und die Frage der tarifarischen Einreichung besprochen und seitens des Vertreters der Bf keine Zweifel hinsichtlich der Anwendbarkeit der VO (EG) 129/2005 auf die in verfahrensgegenständlichen Warentypen geäußert wurden.

Dass die Frage der (richtigen) Tarifierung im Rahmen der Betriebsprüfung warentypisch erörtert wurde, geht aus dem Verwaltungsakt hervor. Die Modelle sind im Verwaltungsakt derart ausführlich beschrieben, dass sich auch noch im Nachhinein eine Subsumierung der Waren unter den Wortlaut der VO (EG) 129/2005, und damit eine Einreichung der verschiedenen Heimkinoanlagen in den Zolltarif, vornehmen lässt.

Insgesamt war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 27. Dezember 2012