



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Wolfgang Berger und ADir. Karl Heinz Klumpner im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Beschwerde der A-GmbH, Anschrift, vertreten durch Doralt Seist Csoklich, Rechtsanwalts-Partnerschaft, 1090 Wien, Währingerstrasse 2-4, vom 28. April 2008 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg, vertreten durch Hofrat Dr. Andreas Angermüller, vom 20. März 2008, Zl. 600/00000/5/2005, betreffend Eingangsabgaben und Nebengebühren nach der am 20. Oktober 2009 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt 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 9000 vorgenommen. Zwei nachfolgende Brichtigungen (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 Salzburg 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. Für die Warenanmeldungen WE-Nr. X und Y, beide vom 3. August 2005, wurden daher mit Bescheid vom 5. März 2007, ZI 600/00000/2005-1, die nach Artikel 201 Absatz 1 Buchstabe a) ZK entstandenen Eingangsabgaben gemäß Artikel 220 Absatz 1 leg cit nachträglich buchmäßig erfasst und eine entsprechende Abgabenerhöhung (§ 108 Absatz 1 ZollR-DG) vorgeschrieben.

Unter anderem gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 12. April 2007, worin die Bf den Standpunkt vertritt, eine nachträgliche buchmäßige Erfassung wäre in den beiden verfahrensgegenständlichen Fällen unzulässig. Das Zollamt Salzburg selbst habe im Bescheid ZI 600/00000/2005-1 ausgeführt, die Waren seien in den Zollanmeldungen so bezeichnet worden, dass sie unter die vorliegenden Anmeldungen subsumiert werden könnten. Die Zollbehörden hätten daher genau gewusst, dass in all diesen, den Zollanmeldungen zugrunde liegenden Lieferungen Heimkinosysteme angemeldet worden sind.

Die Bf habe auf eine, auch dem Zollamt Salzburg bekannte, verbindliche Zolltarifauskunft (VZTA) der Oberfinanzdirektion (OFD) Nürnberg vertraut, die eine Einreichung von Heimkinosystemen unter den TARIC-Code 8543 vorsah und die bis Herbst 2005 auch nicht widerrufen worden sei. Hinzu komme, dass die Bf im März 2005 für das den Zollanmeldungen zugrunde liegende Heim-Kino-Set eine VZTA beantragt habe, die am 30. August 2005 ausgestellt worden sei und – ungeachtet der VO 129/2005 – eine Einreichung unter den TARIC-Code 8527 festlegte. Selbst wenn die Einreichung unter den Code 8521 richtig sein sollte, schreibt die Bf weiter, zeige der Sachverhalt eindeutig, dass die Zollbehörden einem Irrtum über die Einreichung der Heim-Kino-Sets unterlegen seien, den die Bf nicht habe erkennen können.

Die Berufung hatte keinen Erfolg; mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 20. März 2008 wurde sie als unbegründet abgewiesen. Im Wesentlichen wird darin seitens der Behörde argumentiert, die tarifarische Einreichung der Heimkinosysteme unter den KN-Code 8521 9000 sei im Berufungsvorbringen unbestritten geblieben und Gründe für eine Abstandnahme von der buchmäßigen Erfassung würden nicht vorliegen.

Mit Schriftsatz vom 28. April 2008 brachte die anwaltlich vertretene A-GmbH beim Zollamt Salzburg gegen die obige BVE form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde wegen Verfahrensfehlern und unrichtiger rechtlicher Beurteilung ein. Insbesondere wird die Beschwerde damit begründet, in den dem Bescheid zugrunde liegenden Zollanmeldungen wären die zur Abfertigung zum freien Verkehr angemeldeten Waren in Datenfeld 31 korrekt als „Ho-

me Cinema System" bezeichnet worden. Eine sofortige und eindeutige Identifizierung und somit die richtige Einreihung der Waren durch die Zollbehörden wäre so möglich gewesen. Nach dem ZK sei jede handelsübliche Bezeichnung ausreichend; ausreichend sei auch ein bloßer Überbegriff. Daher sei die nunmehrige Behauptung des Zollamtes, die Bezeichnung „*Home Cinema System*“ sei keine übliche Handelsbezeichnung und hätte nicht die sofortige und eindeutige Identifizierung der Ware ermöglicht, völlig unverständlich. Unverständlich sei auch der Hinweis auf die Präferenzzeugnisse und der damit verbundene Vorwurf, dass wegen der (unrichtigen) Zolltarifnummer im Ursprungszeugnis nicht sämtliche Vorschriften in der Zollanmeldung eingehalten worden seien.

Des Weiteren behauptet die Bf, die drei Voraussetzungen für eine Abstandnahme von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung im Sinne des Artikel 220 Absatz 2 ZK würden kumulativ vorliegen. Im vorliegenden Fall beruhe die vom Zollamt Salzburg nunmehr behauptete zu niedrige buchmäßige Erfassung der Eingangsabgaben aus Anlass der Einfuhr auf einem Irrtum der Zollbehörde. Das Argument des Zollamtes Salzburg, im vorliegenden Fall habe sich die Berufungswerberin geirrt und das Zollamt sei dem Irrtum der Berufungswerberin unterlegen, ist ihrer Ansicht nach ein Zirkel-Schluss und sei als solcher unzulässig. Der Umstand, dass tatsächlich (auch) die Berufungswerberin hinsichtlich der richtigen Zolltarifierung einem Irrtum unterlegen ist, sei völlig irrelevant. Auch ein „gemeinsamer Irrtum“, nämlich sowohl des Zollanmelders als auch der Zollbehörden, schließe die Anwendung des Artikel 220 Absatz 2 lit b) ZK nicht aus. Ganz im Gegenteil unterstelle die Regelung des Artikel 220 Absatz 2 lit b) ZK jedenfalls auch ein irrtümliches Verhalten des Zollamts, weil ja für das Abstandnehmen von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung Gutgläubigkeit des Zollschuldners gefordert werde. Die Gutgläubigkeit setze aber gerade voraus, dass auch der Zollschuldner davon ausgeht, die ursprünglich vorgenommene Tarifierung sei richtig gewesen (andernfalls würde ja keine Gutgläubigkeit vorliegen), er also irrt. Das gegenteilige Argument des Zollamtes Salzburg würde dem Artikel 220 Absatz 2 lit b) ZK überhaupt keinen Anwendungsbereich belassen. Irrelevant sei auch, ob der Irrtum für das Zollamt erkennbar war oder nicht. Voraussetzung für die Anwendung des Artikel 220 Absatz 2 lit b) ZK sei lediglich, ob der Irrtum der Zollbehörden vom Zollschuldner nicht habe erkannt werden können. Ob die Zollbehörden den Irrtum hätten erkennen können, sei demgegenüber für die Anwendung des Artikels 220 Absatz 2 lit b) ZK irrelevant. Dies sei auch klar, denn wäre der Irrtum für das Zollamt erkennbar gewesen (und hätte es dann trotzdem so wie angemeldet tarifiert), müsste ja von einem rechtswidrigen Handeln der Zollbeamten ausgegangen werden. Artikel 220 Absatz 2 lit b) ZK wolle aber gerade tatsächlich einen echten Irrtum, somit einen gerade für den Zollbeamten nicht erkennbaren Irrtum erfassen. Darüber hinaus sei die gegenteilige Auffassung des Zollamtes Salzburg auch nicht mit der ständigen Judikatur des Europäischen Gerichtshofes ver-

einbar. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH wäre unter einem Irrtum im Sinn des Artikel 220 Absatz 2 lit b) ZK jeder Irrtum bei der Auslegung oder Anwendung der Vorschriften über Eingangsabgaben oder Ausfuhrabgaben zu verstehen, falls er auf ein Handeln der zuständigen Behörden zurückzuführen sei. In ständiger Judikatur des Europäischen Gerichtshofes liege ein Irrtum der Zollbehörden im Übrigen auch schon in der widerspruchslosen Entgegennahme der Zollanmeldung vor (vgl nur EuGH, Urteil vom 22.10.1987, Rs 314/85). Dass im vorliegenden Fall ein aktives Handeln der Zollbehörden vorliege, ergäbe sich nun schon allein daraus, dass bei allen den hier angefochtenen Bescheiden zugrunde liegenden Warenanmeldungen die Waren jeweils von den Zollbehörden beschaut worden wären und mit dem entsprechenden Beschauvermerk die Übereinstimmung der Ware und Richtigkeit der Warenanmeldung mit dem Vermerk „konform“ bestätigt worden sei. Tatsächlich seien daher aktiv von den Zollbehörden die Zollanmeldungen und die Waren jeweils überprüft worden, es liege daher ein aktives Handeln der Zollbehörden vor, wobei diese bei den Zollanmeldungen - genauso wie der für die Beschwerdeführerin handelnde Zollspediteur - von der Richtigkeit der Tarifierung unter der Zolltarifnummer 8543 ausgegangen seien, diese Annahme stelle eben gerade den Irrtum dar, der ein Absehen von der nachträglich buchmäßig Erfassung nach Artikel 220 ZK rechtfertige. Dementsprechend habe etwa auch der EuGH (Urteil vom 1.4.1993, C-250/91) einen die Abstandnahme von einer nachträglichen buchmäßigen Erfassung rechtfertigenden Irrtum auch dann angenommen, wenn die Unrichtigkeit der Anmeldung für eine vollständig angemeldete Ware bei einem Vergleich zwischen der angemeldeten Tarifposition und der Warenbezeichnung im entsprechenden Tarifschema erkennbar gewesen sei, ohne dass es auf die Zahl und die Bedeutung der vom Zollschuldner getätigten Einfuhren ankomme. Auch in Fällen antrags- und anmeldungsgemäßer Abfertigung von nicht befundgerechten Zollanmeldungen werde in der ständigen Judikatur (auch des deutschen Bundesfinanzhofes) ein Irrtum im Sinn des Artikel 220 ZK erblickt (Alexander in Witte, Artikel 220 ZK4, Rz 15). Ebenso stelle die falsche Rechtsanwendung durch die Zollbehörden einen erheblichen Irrtum dar; das Handeln bestehe eben dann darin, dass die Zollanmeldung ungeprüft und vorbehaltlos angenommen wird (Alexander in Witte, Artikel 220 ZK4, Rz 16). Hinzuweisen sei schließlich auch darauf, dass nach der Judikatur auch des EuGH selbst Irrtumshandlungen schon vor der konkreten Abfertigung vorliegen könnten und dann die Nichtvorschreibung nach Artikel 220 ZK rechtfertigten. Hiezu gehöre etwa ein vorangegangener Änderungsbescheid, eine vorangegangene Erstattung bei gleichgelagerten Einfuhren, auch nicht verbindliche Auskünfte der Zollbehörden (Alexander in Witte, Artikel 220 ZK4, Rz 21 mit zahlreichen Nachweisen). In dem Zusammenhang wäre auf die lange Historie, die den hier verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen zugrunde liege, zu verweisen. Die gegenständlichen „Heimkinosets“ würden von der Beschwerdeführerin schon seit ca 2002 (also schon über 3 Jahre vor den hier verfahrensgegen-

ständlichen Sendungen) importiert werden. Ursprünglich sei die Frage der Zolltarifierung mit einem Vertreter des Zollamtes Salzburg mündlich besprochen worden und wäre damals der Beschwerdeführerin (bzw dem für sie handelnden Zollspediteur) als richtige Zolltarifnummer die ZT-8527 angegeben worden und sei dementsprechend in der Folge verzollt worden. Im Jahr 2003 sei der Bf eine VZTA (ausgestellt für einen Konkurrenten der Beschwerdeführerin) der OFD Nürnberg bekannt geworden, in die die gegenständlichen Heimkinosysteme unter der Tarifnummer 8543 8995 mit dem Regelzollsatz von 3,7% (bzw 0% aus Indonesien) eingereiht wurden. Diese VZTA wäre dann von der Bf zum Anlass genommen worden, gegen die zuvor ergangenen Abgabenvorschreibungen zu berufen (bzw Anträge auf Erstattung nach Artikel 236 ZK zu erheben) und wären von den österreichischen Abgabenbehörden allen diesen Berufungen vollinhaltlich stattgegeben und damit die zolltarifarische richtige Einreichung unter 8543 bestätigt worden. In der Folge wären dann - im Vertrauen sowohl auf die VZTA der OFD Nürnberg, aber auch im Vertrauen auf die Entscheidungen der österreichischen Abgabenbehörden im Berufungsweg - die Anmeldungen dieses Heimkinosets unter der Zolltarifnummer 8543 vorgenommen worden, dementsprechend auch diese Zollanmeldungen von den in aller Regel die Ware beschauenden Zollbeamten angenommen und dementsprechend auch unter dieser Zolltarifnummer die buchmäßige Erfassung bescheidmäßig durchgeführt worden. Kurz nach Inkrafttreten der EG-Verordnung Nr 129/2005 habe die Beschwerdeführerin am 2.3.2005 für das auch hier verfahrensgegenständliche Heimkinoset eine VZTA beantragt, die dann zunächst - in Widerspruch zur Regelung in Artikel 7 ZK-DVO, die eine unverzügliche Erledigung eines solchen Antrages vorschreibe(!) - mehrere Monate nicht erledigt und dann erst am 30.8.2005 (also rund ein halbes Jahr später) ausgestellt worden ist (AT 2005/000000). In dieser VZTA sei wiederum eine Einreichung unter die Zolltarifnummer KN 8527 vorgesehen worden. Diese VZTA wäre deswegen bemerkenswert, weil sie schon nach der Erlassung der Verordnung Nr 129/2005 ausgestellt worden sei. Dieses Beispiel zeige nur, dass ungeachtet der EG-Verordnung Nr 129/2005 die richtige zolltarifarische Einreichung der gegenständlichen Heimkinosets nicht einfach sei. Denn wenn schon die Abgabenbehörden selbst über die richtige zolltarifarische Einreichung (und die Auslegung der EG-VO Nr 129/2005) uneinig wären, dann könne ein entsprechendes Versehen bei der Angabe der Zolltarifnummer dem Zollschuldner keinesfalls zur Last gelegt werden. Hinzu komme schließlich auch noch, dass selbst die deutschen Zollbehörden die VZTA der OFD Nürnberg nicht gleich nach Veröffentlichung der EG-Verordnung Nr 129/2005 (oder auch nicht gleich nach deren Inkrafttreten), sondern erst im Spätherbst 2005 (also nach den hier verfahrensgegenständlich Verzollungen) widerrufen haben. All dies zeige nur, dass ungeachtet der EG-Verordnung Nr 129/2005 auch Zollbehörden der EU-Mitgliedsstaaten weiterhin davon ausgegangen seien, dass die gegenständlichen Heimkinosets unter der Zolltarifnummer 8543 eingereiht werden sollten. Tatsächlich wä-

ren daher über viele Jahre die gegenständlichen Heimkinosets unter der Zolltarifnummer 8543 verzollt worden, die Richtigkeit dieser Verzollung auch durch zahlreiche Handlungen der Zollbehörden (VZTA Nürnberg, Erstattungs-/Berufungsentscheidungen der österreichischen Abgabenbehörden, etc) bestätigt worden. Dies alles wären konkrete Irrtumshandlungen im Sinn des Artikel 220 ZK (vgl hiezu die oben angeführte Literatur und Rechtsprechung), die somit die Nichtvorschreibung rechtfertigten.

Weiters schreibt die Bf, der Zollschuldner habe gutgläubig gehandelt und habe den Irrtum der Zollbehörden nicht erkennen können. Zunächst sei festzuhalten, dass die Abgabenvorschreibungen an die Beschwerdeführerin ergangen seien. Diese wäre in die Zollanmeldung selbst gar nicht involviert gewesen; die Zollanmeldungen seien vielmehr durch den von ihr bevollmächtigten Zollspediteur durchgeführt worden. Die Beschwerdeführerin als Zollschuldnerin habe daher schon aufgrund dieser faktischen Gestaltung den Irrtum der Zollbehörden gar nicht erkennen können und habe jedenfalls gutgläubig gehandelt. Zum einen im Vertrauen einerseits auf die Richtigkeit der zahlreichen buchmäßigen Festsetzungen durch die Abgabenbehörden, sei es gleich antragsgemäß oder später im Erstattungs-/Berufungswege bzw die VZTA der OFD Nürnberg, andererseits aber auch [im Vertrauen] darauf, der von ihr eingeschaltete Zollspediteur werde die Zollanmeldung korrekt und richtig durchführen. Aber auch der Zollspediteur habe den Irrtum der Zollbehörden vernünftigerweise nicht erkennen können und habe gutgläubig gehandelt. Denn wie hätte die Berufungswerberin und/oder der Zollspediteur die „richtige“ Einreichung erkennen können, wenn selbst die für die Vollziehung des Zollrechts zuständigen österreichischen Behörden - auch noch mehrere Monate nach Inkrafttreten der Verordnung (EG) Nr 129/2005 - bei einer Vielzahl von Warenanmeldungen nicht nur die Zollanmeldungen des Vertreters der Berufungswerberin - trotz jedenfalls in den angeschlossenen Begleitdokumenten genauer und richtiger Warenbeschreibung und zollamtlicher Beschau - mit der Zolltarif-Nr. KN 8543 widerspruchslos akzeptierten - und dies auch noch während der langen Dauer der Erteilung der bereits am 2.3.2005 beantragten VZTA, auch nach Inkrafttreten der Verordnung (EG) Nr 129/2005 Berufungen der Berufungswerberin stattgegeben hätten und die Einfuhrabgaben entsprechend der Zolltarif-Nr. KN 8543 festgesetzt hätten, noch mehrere Monate nach Inkrafttreten der Verordnung (EG) Nr 129/2005 noch eine VZTA erstellt, die eine Einreichung der Waren zwar nicht unter die Zolltarif-Nr. KN 8543, aber doch (wieder) unter die Zolltarif-Nr. KN 8527 - nicht aber unter die Zolltarif-Nr. KN 8521, und etwa auch die deutschen Zollbehörden die VZTA der OFD Nürnberg, die die gegenständlichen Heim-Kino-Sets unter die Zolltarif-Nr. KN 8543 einreihten, auch erst im Spätherbst 2005 widerriefen? Dies alles zeige nur, dass auch noch nach der Verordnung (EG) Nr 129/2005 die „richtige“ Einreichung der Heimkinosysteme nicht eindeutig gewesen wäre. Wenn selbst - unterstellt man die Richtigkeit der jetzigen vom Zollamt Salzburg vertretenen Tarifierungsansicht - die deut-

schen und österreichischen Zollbehörden insoweit irrten, dann kann dies der Berufungswerberin nicht zum Vorwurf gemacht werden, jedenfalls konnte sie einen solchen Irrtum nicht erkennen. Die Beschwerdeführerin habe jedenfalls alles getan, was ihrer Pflicht im Sinne der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes (vgl nur EuGH vom 1.4.1993, [C-250/91](#) - Hewlett Packard) entspricht. Sie habe sich informiert (VZTA der OFD Nürnberg; Einschaltung eines versierten Zollspediteurs, mehrere Rücksprachen mit Mitarbeitern der Abgabenbehörden, Berufungen und Erstattungen, die die Einreihung unter die Zolltarifnummer 8543 bestätigt hätten) und dann überdies auch noch selbst eine VZTA beantragt. Laut dem Erkenntnis des EuGH [C-250/91](#) hätte die Beschwerdeführerin (ebenso aber auch der Zollspediteur) insoweit allein auch schon auf die eine gleichartige Ware betreffende VZTA der OFD Nürnberg vertrauen dürfen.

Nicht zuletzt vertritt die Bf den Standpunkt, alle geltenden Vorschriften für die Zollanmeldung wären eingehalten worden. Tatsächlich habe die Beschwerdeführerin bzw der für sie handelnde Zollspediteur sämtliche sonstigen Angaben in der Zollanmeldung richtig gemacht. Die Versenderdaten und sonstigen personellen Daten seien richtig, auch der Zollwert sei richtig, etc. Andere Versäumnisse (als hinsichtlich der tarifarischen Einreihung) lege das Zollamt Salzburg weder der Beschwerdeführerin noch dem Zollspediteur zur Last. Da somit auch diese Voraussetzungen erfüllt seien, hätte daher das Zollamt Salzburg von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung der Abgaben Abstand nehmen müssen.

Abschließend beantragt die Bf, der Beschwerde statzugeben und den angefochtenen Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 20.3.2008, Zahl 600/00000/5/2005, aufzuheben, in eventudahingehend abzuändern, dass die Abgabenvorschreibung auf Null reduziert wird. Für den Fall, dass der Beschwerde nicht ohnedies vollinhaltlich stattgegeben wird, beantragt die Bf in der Beschwerdeschrift die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In der am 20. Oktober 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden die wechselseitig bekannten Standpunkte ausgetauscht und mit dem Senat alle Warenanmeldungen einzeln begutachtet und besprochen. Unter Bezugnahme auf das Urteil des Gerichtshofes zur Rechtssache C-349/07 (Sopropé) rügte der Vertreter der Bf zudem eine Verletzung des gemeinschaftsrechtlichen Grundsatzes des rechtlichen Gehörs durch das Zollamt Salzburg.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Unbestritten wurden mit den beiden verfahrensgegenständlichen Warenanmeldungen im August 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 Einreichung 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 (ABI 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 Fehltarifierung 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 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 Bestimmun-

gen 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 Zollformlichkeiten nach dem Zeitpunkt der Auskunftserteilung erfüllt werden. Diese VZTA erging am 30. August 2005, also nach der Erfüllung der Zollformlichkeiten in den beiden verfahrensgegenständlichen Fällen, und wurde am 5. Oktober 2005 widerrufen.

Ein Eingehen auf die Ausführungen der Bf in der Beschwerdeschrift zum Thema Präferenzzollsatz erübrigt sich, weil in der mündlichen Verhandlung Konsens darüber erzielt wurde, dass in den beiden in Rede stehenden Abfertigungsfällen der Präferenzzollsatz zur Anwendung kam.

Entgegen der Behauptung der Bf in der Beschwerdeschrift erfolgte weder zur Warenanmeldung WE-Nr. X noch zu WE-Nr. Y, beide vom 3. August 2005, eine zollamtliche Beschau. Die Warenanmeldungen wurden wie angemeldet angenommen und mit „konform“ bestätigt. Die Zollbehörde ist somit im Rahmen der Zollabfertigung 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 Salzburg in den beiden Geschäftsfällen WE-Nr. X und Y gesetzt hat, sind aber nicht nur Handlungen im Zuge der Zollabfertigung maßgeblich, sondern das gesamte Verhalten der Behörde, auch vor den beiden Abfertigungen (siehe dazu Witte/Alexander, Zollkodex⁵ Art 220 Rz 21). Das Zollamt Salzburg 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 Salzburg 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 der konkreten Abfertigung ereignet hat, aber im Zeitraum zwischen dem Ergehen der Verordnung (EG) 129/2005 im Jänner 2005 und dem Tag der Abfertigung Anfang August 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 Parallelverfahren (Zl. 600/00000/6/2005) ist bekannt, dass im Zeitraum zwischen der Gültigkeit der Verordnung und dem Tag der Abfertigung in den beiden verfahrensgemäßen Fällen laufend Abfertigungen von so genannten *Home Cinema System* unter einer unrichtigen Warennummer stattgefunden haben. Darunter befanden sich Zollanmeldungen des Zollschuldners, die insofern vollständig waren, als sie nicht nur die unrichtige, angemelde-

te 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, Zollkodex*⁵ Art 220 Rz 15).

Im Ergebnis haben wohl beide geirrt, sowohl die Behörde als auch die Bf. Der Irrtum des Zollamtes Salzburg ist, wie vorstehend unter 1) und 2) ausgeführt, als aktiver Irrtum zu bewerten, mit der Konsequenz, dass die Nacherhebung der Abgaben in den beiden 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, Zollkodex*⁵, 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 Artikel 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.

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.

Wie bereits erwähnt, rügte der Vertreter der Bf im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung unter Bezugnahme auf das Urteil des Gerichtshofes zur Rechtssache C-349/07 (Sopropé) eine Verletzung des gemeinschaftsrechtlichen Grundsatzes des rechtlichen Gehörs durch das Zollamt Salzburg. In diesem Urteil entschied der EuGH, dass in Bezug auf die Aufforderung zur Zahlung einer Zollschuld zum Zwecke der Nacherhebung von Eingangsabgaben eine Frist von acht bis fünfzehn Tagen, innerhalb deren der Importeur, der verdächtigt wird, gegen Zollbestimmungen verstoßen zu haben, seinen Standpunkt vortragen kann, grundsätzlich den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts genügt und es dem angerufenen nationalen Gericht obliegt, unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls festzustellen, ob die dem Importeur tatsächlich eingeräumte Frist es ihm ermöglicht hat, von den Zollbehörden angemessen gehört zu werden.

Laut Aktenlage (Blatt 310 des Verwaltungsaktes) wurde die Bf erstmals am 27. September 2005 (sic!) durch ein Organ des Zollamtes Salzburg im Rahmen einer Betriebsprüfung mit dem verfahrensgegenständlichen Sachverhalt vertraut gemacht. Am 13. Oktober desselben Jahres erfolgte eine Besprechung hinsichtlich der Tarifierung von so genannten „*Home Cinema System*“ mit dem verantwortlichen Sachbearbeiter des die Bf vertretenden Speditionsunternehmens. Auch nach diesem Zeitpunkt sind noch mehrere Besprechungen zu dieser Causa aktenkundig, wobei besonders eine auf Wunsch des geprüften Unternehmens stattgefundene Vorbesprechung zur Schlussbesprechung der Betriebsprüfung am 9. Februar 2007 ins Auge sticht, bei der alle Abfertigungsfälle sowie die Grundlagen der Zollschuldvorschreibung besprochen wurden. Neunzehn Tage danach, am 28. Februar 2007, erfolgte die Schlussbesprechung, bei der seitens der anwesenden Unternehmensangehörigen der A-GmbH die Unterschriftenleistung vorbehaltlich inhaltlicher und rechtlicher Prüfung verweigert wurde. Laut Aktenvermerk des Prüfers (Blatt 51 des VA) wurde zugesagt, nach Prüfung die unterfertigte Niederschrift nachzureichen.

Der Grundsatz des Parteiengehörs gehört zu den fundamentalen Grundsätzen eines Rechtsstaates und ist daher in Österreich an mehreren Stellen der BAO positivrechtlich normiert [§§ 115, 161 (3), 183 (4)]. Wenngleich in keiner dieser Bestimmungen eine konkrete Frist genannt ist, schließt das Recht auf Parteiengehör den Anspruch auf Einräumung einer angemessenen Äußerungsfrist ein (VwGH 27.08.1990, [89/15/0122](#)).

Diese Äußerungsfrist wird im verfahrensgegenständlichen Fall vom Senat als hinreichend betrachtet, zumal zwischen der über Wunsch des geprüften Unternehmens stattgefundenen Vorbesprechung, die durchaus nicht üblich ist und als besonderes Zugeständnis von Seiten der Behörde zu qualifizieren ist, und der Schlussbesprechung 19 Tage liegen. Bis zur Schlussbesprechung wäre daher genügend Zeit zur inhaltlichen und rechtlichen Prüfung der, angeichts des Vorliegens einer verbindlichen Einreihung seitens der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, relativ einfachen Rechtsfrage zur Verfügung gestanden. Zwischen der Vorbesprechung und dem Ergehen des Bescheides am 5. März 2009 sind insgesamt 24 Tage und bis zum Tag der Zustellung am 12. März 2009, an dem noch immer keine Reaktion seitens der Abgabenschuldnerin erfolgt war, insgesamt 31 Tage verstrichen. In diesem Zusammenhang darf in Erinnerung gerufen werden, dass der EuGH im Fall Sopropé (Rs C-349/07) eine Frist von acht bis fünfzehn Tagen als angemessen zur Darlegung des Standpunktes des Importeurs empfunden hat.

Sollte dennoch eine Verletzung des Parteiengehörs vorgelegen sein, wäre dieser Mangel aber ohnedies längst geheilt. Dazu *Ritz*:

„Die Verletzung des Parteiengehörs ist kein absoluter Verfahrensmangel (VwGH 21.12.1990, [86/17/0106](#)). Zu einer Aufhebung durch ein Höchstgericht führt ein solcher Verfahrensmangel nur dann, wenn er ‚wesentlich‘ ist, wenn somit bei seiner Vermeidung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (vgl zB VwGH 17.12.2003, [99/13/0032](#)). Verletzt die Abgabenbehörde erster Instanz das Recht auf Parteiengehör, so ist dies im Berufungsverfahren sanierbar (VwGH 19.3.1998, [96/15/0005](#); 15.3.2001, [98/16/0205](#)-0207; 18.9.2002, [99/17/0261](#)).“ (Ritz, BAO³, § 115 Tz 21)

Zusammenfassend beurteilt der Senat die Umstände, die zur Abgabenvorschreibung durch das Zollamt Salzburg geführt haben, hinsichtlich der Verteidigungsmöglichkeit der Rechte durch die Bf als angemessen. Abgesehen davon hat die belangte Behörde mit der umgehenden Abgabenvorschreibung nach der Schlussbesprechung einem in Artikel 220 Absatz 2 ZK normierten gesetzlichen Auftrag entsprochen.

Insgesamt war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 1. Dezember 2009