



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf. GmbH, Adresse1, vertreten durch Stingl und Dieter, Rechtsanwälte OG, 8010 Graz, Kalchberggasse 10, vom 12. September 2012 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 3. August 2011, Zl. 700000/xxx/2011, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Fax vom 10. Mai 2011 hat die Bf. GmbH, Adresse1 (im Folgenden: Bf.), eine Zollschuldbeitrittserklärung abgegeben.

Mit Bescheid vom 13. Mai 2011, Zl. 700000/vvv/2011, hat das Zollamt Graz der zur Zollschuld beigetretenen Bf. die gemäß Art. 204 Abs. 1 lit. a ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG wegen einer Pflichtverletzung entstandenen Eingangsabgaben im Betrage von insgesamt € 16.603,05 vorgeschrieben.

Dagegen wendet sich die Berufung vom 20. Juni 2011.

Über die Berufung vom 20. Juni 2011 hat das Zollamt Graz mit Berufungsvorentscheidung vom 3. August 2011, Zl. 700000/xxx/2011, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 3. August 2011 richtet sich die Beschwerde vom 12. September 2011.

***Über die Beschwerde wurde erwogen:*****Zum Sachverhalt und zum Verfahrensverlauf:**

Im Gegenstand wurde Zollgut, namentlich waren es einundzwanzig Pakete unverzollte türkische Aluminiumplatten, am 6. Mai 2011 in C, Ungarn, in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren mit dem Versandschein T1 MRN aaa aufgenommen. Die Ware wurde mit einem Zollverschluss Nr. bbb gesiegelt (Feld D des Versandscheines) und im computergestützten externen gemeinschaftlichen Versandverfahren (NCTS) nach Graz verbracht.

Inhaber des Versandverfahrens und Versender / Exporteur war die D, Adresse2 (Feld 2 und Feld 50 des Versandscheines).

Aktenkundig sind neben dem Versandschein noch der Auftrag und Vollmacht der E (im Folgenden: F) vom 3. Dezember 2009 an die G GmbH, Adresse3 (im Folgenden: H) zur Zollabfertigung in indirekter Stellvertretung, die Rechnung Nr. ccc-A vom 20. April 2011, eine Packliste, eine Warenverkehrsbescheinigung A.TR Nr. C ddd, ein CMR-Frachtbrief vom 6. Mai 2011, eine gültige Grüne Karte und eine Güterbeförderungsbewilligung, alle Unterlagen in Kopie.

Frachtführer war die J., Adresse4 (im Folgenden: K).

Den Transport tatsächlich durchgeführt hat laut einem angebrachtem Stempelaufdruck und der Unterschrift des Kraftfahrers aber die L., Adresse5 [im Folgenden: M (Feld 16 und Feld 23 des CMR-Frachtbriefes; Feld 9 der Grünen Karte)].

In Feld 13 des Frachtbriefes hat der Absender den Frachtführer angewiesen, eine Verzollung bei der H durchzuführen. Auf dem Frachtbrief ist durch einen Stempelaufdruck ein deutlicher Hinweis angebracht, dass mit dem Versandschein Zollgut für das Stellungszollamt AT 23000 mit Stellungsfrist bis 14. Mai 2011 befördert wird und dass der Frachtführer für die ordnungsgemäße und fristgerechte Stellung des T1 und der Ware die volle Haftung übernimmt. In Feld 24 des Frachtbriefes ist vermerkt, dass die F die Ware am 10. Mai 2011 unter Vorbehalt übernommen hat.

Der Kraftfahrer des Frachtführers, CoP, hat anlässlich der Übernahme der Ware in Ungarn gesehen, wie sein LKW mit einem Verschluss versehen wurde. Es war ihm bewusst, dass es sich beim angebrachten Verschluss um ein Zollblei handelt. Er ist von Ungarn aus direkt zur F als Warenempfängerin laut Versandschein gefahren. Ein Mitarbeiter der F hat den Kraftfahrer anlässlich des Eintreffens aufgefordert, die Plombe angelegt zu lassen. Der Kraftfahrer hat sie

jedoch entfernt. In der Folge hat der Mitarbeiter der F die Verschlussabnahme der H gemeldet; diese wiederum meldete den Sachverhalt dem Zollamt Graz.

Unmittelbar nach der Verschlussverletzung ist der Kraftfahrer über Aufforderung durch Mitarbeiter der F zum zugelassenen Empfänger NCTS, zur H gefahren wo das betreffende Versandgut noch an 9. Mai 2011 gestellt wurde.

Dazu am 10. Mai 2011 befragt hat der Kraftfahrer CoP ausgesagt, ihm sei nicht bewusst gewesen, dass er zu diesem Zeitpunkt die Plombe nicht selbständig abnehmen darf. Es habe sich in der Praxis eingebürgert, dass er eigentlich immer den Zollverschluss nach Ankunft beim Warenempfänger aufgemacht hat. Die Aufforderung des Mitarbeiters der F, die Plombe nicht abzunehmen, habe er aufgrund seiner mangelhaften Deutschkenntnisse nicht verstanden.

Eine durch das Zollamt Graz am 10. Mai 2011 bei der H vollständig durchgeführte Warenkontrolle über das fristgerecht am 9. Mai 2011 beim zugelassenen Empfänger, der H gestellte Versandgut ergab keine Unregelmäßigkeiten. Das Versandgut war vollständig vorhanden.

Mit Fax vom 10. Mai 2011 hat die Bf. eine Zollschuldbeitrittserklärung für das Versandgut T1 MRN aaa abgegeben. Die Bf. hat ausdrücklich erklärt, dass sie der für das betreffende Versandgut entstandenen Zollschuld gemäß § 79 Abs. 1 ZollR-DG iVm Art. 231 ZK beitritt.

Mit Bescheid vom 13. Mai 2011, Zl. 700000/vvv/2011, hat das Zollamt Graz gemäß Art. 231 ZK iVm § 79 Abs. 1 ZollR-DG der zur Zollschuld beigetretenen Bf. die als Folge einer Pflichtverletzung (Verschlussverletzung im Versandverfahren) gemäß Art. 204 Abs. 1 lit. a Zollkodex (ZK) iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstandene Zollschuld, namentlich Eingangsabgaben im Betrage von insgesamt € 16.603,05 (darin enthalten Zoll im Betrage von € 4.209,96 und Einfuhrumsatzsteuer im Betrage von € 12.393,45) vorgeschrieben, weil am 9. Mai 2011 hinsichtlich der näher bezeichneten Aluminiumplatten mit einem Warenwert von € 61.967,24, die sich mit dem Versandschein T1 MRN aaa im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren befanden, eine aus der Inanspruchnahme dieses Zollverfahrens entstandene Verpflichtung nicht erfüllt wurde.

Dagegen wendet sich die Berufung vom 20. Juni 2011. In der Berufungsschrift wurden im Wesentlichen eine unrichtige rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes im Zusammenhang mit einer unrichtigen Beweiswürdigung und Mängelhaftigkeit des erstinstanzlichen Verfahrens eingewendet. Die Berufungswerberin (Bw.) hat den Antrag gestellt, die angerufene Behörde möge den bekämpften Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben und das

Verfahren zur Einstellung bringen sowie von der Vorschreibung der Zollschuld und der Einfuhrumsatzsteuer Abstand nehmen.

Über die Berufung vom 20. Juni 2011 hat das Zollamt Graz mit Berufungsvorentscheidung vom 3. August 2011, Zl. 700000/xxx/2011, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz richtet sich die verfahrensgegenständliche Beschwerde vom 12. September 2011 an den unabhängigen Finanzsenat. Nach geraffter Wiedergabe des Sachverhalts und der Beschwerdeausführungen beantragt die Bf. im Wesentlichen, es möge der unabhängige Finanzsenat ihrer Beschwerde vollinhaltlich Folge geben, die Berufungsvorentscheidung aufheben bzw. abändern, den Bescheid des Zollamtes Graz vom 13. Mai 2011 aufheben und von der Vorschreibung der Zollschuld und der Einfuhrumsatzsteuer Abstand nehmen.

Im Wesentlichen wendet die Bf. ein, die Behörde gehe irrig von einer absichtlichen bzw. grob fahrlässigen, eine Zollschuld begründenden Verschlussverletzung aus und übersehe dabei, dass die Ware, der Versandschein und weitere Unterlagen innerhalb der vorgeschriebenen Frist in unverändertem Zustand und -zollbehördlich geprüft - vollständig stellig gemacht wurden.

Die Verschlussverletzung sei unstrittig, jedoch auch der Umstand, dass sich diese nicht wirklich auf die Abwicklung des Verfahrens ausgewirkt habe. Es seien alle notwendigen Förmlichkeiten erfüllt worden, um die Situation der Ware zu bereinigen.

Die Behörde hätte prüfen müssen, ob die Pflichtverletzung tatsächlich eine Zollschuld herbeigeführt hat, sie hätte die Heilungstatbestände des Art. 859 ZK-DVO prüfen müssen. Zu keinem Zeitpunkt sei versucht worden, die Ware der zollamtlichen Überwachung zu entziehen. Die Bf. habe lediglich eine entschuldbare Fehlleistung, nicht aber offensichtliche Fahrlässigkeit zu verantworten. Sie habe sich bei der Ausführung des Transportes eines Fachunternehmens bedient. Zur versehentlichen Pflichtverletzung sei es lediglich aufgrund von sprachlichen Missverständnissen gekommen, sodass diese jedenfalls als entschuldbar anzusehen sei. Nach der Aktenlage könne von einer groben Fahrlässigkeit der Bf. und deren Erfüllungsgehilfin nicht ausgegangen werden.

Die Bf. stellt zusammengefasst die Anträge, es mögen

- 1) CoP, geboren am 19. März 1961, Adress6 und
- 2) N, Geschäftsführer der Bf., per Adresse Adresse1 ,  
als Zeugen zur Sache ergänzend einvernommen werden.

In ihrer Eingabe vom 23. April 2013 erklärte sich die Bf. damit einverstanden, dass CoP im Wege der Amtshilfe in Rumänien durch die rumänischen Zollbehörden als Zeugen vernommen wird.

Aus dem Bericht des Rumänischen Finanzministeriums vom 4. April 2013 ergibt sich, dass CoP, Adresse6, Rumänien, im Wege der Amtshilfe durch die rumänischen Zollbehörden in Rumänien als Zeuge nicht einvernommen werden konnte.

N, Gesellschafter und gewerberechtlicher Geschäftsführer der Bf. wurde am 4. Juli 2013 als Auskunftsperson zur Sache vernommen.

N hat im Wesentlichen ausgesagt, dass sich die Bf. mit Straßen- und Bahntransporten, ganz allgemein mit Speditionsgeschäften beschäftigt. Er selbst verantworte im speziellen den Bereich Türkei und O gemeinsam mit den übrigen Geschäftsführern. Das Zollgeschäft hingegen betreue P. Grund für den Zollschuldbetritt sei die Absicht gewesen, das Verfahren zu verkürzen. Man sei davon ausgegangen, der Kraftfahrer werde eine Finanzstrafe erhalten und dass der Rest dann, da das Versandgut ja vollständig vorhanden war, mit der Zollbehörde werde problemlos abgewickelt werden können.

Die Ware stamme aus der Türkei und wurde in Györ zwischengelagert. Die Bf. hat in Györ einen Lagerhalter, die R, Adresse7. Der Lagerhalter habe im Auftrag der Bf. die D. aus Györ beauftragt, das T1 Dokument MRN aaa zu erstellen. Dies sei am 6. Mai 2011 geschehen. Frau S habe den Frachtführer, der im T1 nicht aufscheint, hingegen aber am CMR-Frachtbrief in Feld 23, beauftragt, den Transport von C nach Graz durchzuführen. Beim Frachtführer handelt es sich um die K. Im Frachtbrief steht als Verzollungsadresse im Feld 13 die H. Der Lagerhalter hat im Frachtbrief auch den Stempelvermerk „Achtung Zollgut“ mit Stellungsfrist und Stellungszollamt angebracht.

Nach seinen Informationen sei der Fahrer irrtümlich direkt zur F gefahren, wo es auf Grund von sprachlichen Handicaps zu Missverständnissen gekommen ist. Die Niederschrift mit dem Fahrer des Warenführers vom 10. Mai 2011, die er kenne, sei unglücklich ausgefallen. Er hofft damit aufgezeigt haben zu können, dass durch die Vertragsverhältnisse die Zollschuld immer wieder zu ihm kommt. Der Lenker habe einen Fehler begangen, der passieren kann, aber kein grobes Verschulden darstellt.

In den Rechtszug gegangen ist man wegen der verschuldensabhängig nicht gegebenen Präferenz und wegen der Einfuhrumsatzsteuer, die in diesem Fall nicht absetzbar sei. Glaublich T von der H habe ihn wegen der Beitrittserklärung kontaktiert. Die H hat die Verzollung nicht abgewickelt, weil die Plombe verletzt war.

Die Bf. ist der Zollschuld beigetreten, um das Verfahren abzukürzen. Der Zollschuldbetritt sollte den Hauptverpflichteten und den Exporteur entlasten. Mit der Zollbehörde sei vereinbart gewesen, dass der LKW nicht beschlagnahmt wird, wenn die Abgaben sofort beglichen

werden.

Die Abgaben wurden am 20. Mai 2011 eingefordert und beglichen, der Beitritt zur Zollschuld selbst hatte zur Folge, dass der LKW nicht beschlagnahmt wurde. Von Anfang an hat man gewusst, dass es zu einer Verschlussverletzung gekommen ist. Den Kraftfahrer CoP selbst kennt er nicht.

In der Beschwerde ist die Rede von einem großen Arbeitsfehler durch den Kraftfahrer und nicht von einem groben Verschulden desselben, weil Sprachschwierigkeiten zu dieser besonderen Konstellation geführt haben. Bisher hatte die Bf. mit der U ca. eintausend Transporte, diese ohne Probleme. Die einzelnen Fahrer zu den Transporten werden von der U ausgesucht. In diesem Fall hat es sich augenscheinlich um eine „Pflaume“ gehandelt. Wenn in der Beschwerde die Rede von Erfüllungsgehilfen der Bf. ist, so zeige sich aus dem von ihm bisher Geschilderten, dass alle in der Kette Erfüllungsgehilfen der Bf. sind. An der Sache gilt es nichts zu beschönigen; sonst habe er nichts weiter zu sagen.

Der Bf. und dem Zollamt Graz wurde dazu das Parteiengehör gegeben.

### Zum Versandverfahren:

Versandverfahren können a) *externe* oder b) *interne Versandverfahren* sein.

Im *externen Versandverfahren* werden Nichtgemeinschaftswaren im EU-Zollgebiet befördert (Art. 91 Abs. 1 Buchstabe a ZK). Ausnahmsweise werden auch bestimmte Gemeinschaftswaren im Fall ihrer Ausfuhr oder über einen EFTA-Mitgliedstaat im externen Versandverfahren befördert (Art. 91 Abs. 1 Buchstabe b ZK).

Der Begriff „*extern*“ bezieht sich grundsätzlich auf den zollrechtlichen Status der Versandwaren als Nichtgemeinschaftswaren. Die Beförderung erfolgt in rechtlicher Hinsicht auf der Grundlage eines der sechs in Art. 91 Abs. 2 ZK benannten Verfahren. Zwischen zwei Orten der EU beabsichtigte Beförderungen erfolgen grundsätzlich im *externen gemeinschaftlichen Versandverfahren* (Art. 91 Abs. 2 Z 1 ZK).

Gemeinschaftswaren werden, abgesehen von der oben erwähnten Ausnahme, im *internen Versandverfahren* befördert.

Das *gemeinsame Versandverfahren* wird für die Beförderung von Waren zwischen den EU-Mitgliedstaaten, den EFTA-Ländern (Island, Norwegen, Liechtenstein und der Schweiz) und die Türkei verwendet. Es beruht auf dem Übereinkommen über ein gemeinsames Versandverfahren vom 20. Mai 1987. Die Vorschriften stimmen im Wesentlichen mit dem gemeinschaftlichen Versandverfahren überein. Das Verfahren wird hier grundsätzlich bereits in eine EFTA-Staat eröffnet.

Das *gemeinschaftliche Versandverfahren* wird für die zollrechtlichen Versandverfahren zwischen den EU-Mitgliedstaaten (und Andorra und San Marino) verwendet. Es gilt im Allgemeinen für die Beförderung von Nichtgemeinschaftswaren, für welche die Zölle und die anderen Abgaben bei der Einfuhr ausgesetzt werden, und für Gemeinschaftswaren, die zwischen Abgang und Bestimmung das Gebiet eines Drittlandes durchqueren. Das Versandverfahren wird hier in einem Mitgliedstaat der EU eröffnet.

### Zu den gesetzlichen Grundlagen:

Art. 91 ZK (auszugsweise) [Externes Versandverfahren]:

- 1) Im externen Versandverfahren können folgende Waren zwischen zwei innerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft gelegenen Orten befördert werden:
  - a) Nichtgemeinschaftswaren, ohne dass die Waren Einfuhrabgaben, anderen Abgaben oder handelspolitischen Maßnahmen unterliegen:
  - b) Gemeinschaftswaren, wobei ...
- 2) Die Beförderung nach Abs. 1 erfolgt
  - a) im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren;
  - b) ...

Art. 92 ZK [Beendigung und Erledigung des externen Versandverfahrens]

- 1) Das externe Versandverfahren endet und die Verpflichtungen des Inhabers des Verfahrens sind erfüllt, wenn die in dem Verfahren befindlichen Waren und die erforderlichen Dokumente entsprechend den Bestimmungen des betreffenden Verfahrens am Bestimmungsort der dortigen Zollstelle gestellt werden.
- 2) Die Zollbehörden erledigen das externe Versandverfahren, wenn für sie auf der Grundlage eines Vergleiches der der Abgangszollstelle zur Verfügung stehenden Angaben mit den der Bestimmungszollstelle zur Verfügung stehenden Abgaben ersichtlich ist, dass das Verfahren ordnungsgemäß beendet ist.

Art. 96 ZK [Hauptverpflichteter, Warenführer, Warenempfänger]

- 1) Der Hauptverpflichtete ist der Inhaber des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens. Er hat
  - a) die Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen.
  - b) die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten.
- 2) Unbeschadet der Pflichten des Hauptverpflichteten nach Abs. 1 ist ein Warenführer oder ein Warenempfänger, der die Waren annimmt und weiß, dass sie dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegen, auch verpflichtet, sie innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen.

Art. 204 ZK (auszugsweise) [Verfehlungen]

- 1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn in anderen als den in Art. 203 genannten Fällen
  - a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus ... der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder
  - b) ...,  
es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.
- 2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, ...
- 3) Zollschuldner ist die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus ... der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat.

Art. 859 ZK-DVO (auszugsweise):

Folgende Verfehlungen gelten im Sinne des Art. 204 Abs. 1 ZK als Verfehlungen, die sich auf die Abwicklung ... 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;
- *Auflistung der zehn Fallgruppen.*

Art. 860 ZK-DVO:

Die Zollbehörden betrachten 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.

Art. 861 ZK-DVO:

Die Tatsache, dass die in Art. 859 genannten Verfehlungen keine Zollschuld entstehen lassen, steht den einschlägigen strafrechtlichen Vorschriften sowie den Vorschriften über den Widerruf von Bewilligungen im Rahmen des betreffenden Zollverfahrens nicht entgegen.

Art. 213 ZK [Gesamtschuld]

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet.

Art. 231 ZK [Zahlung durch Dritte]

Jeder Abgabenbetrag kann von einem Dritten anstelle des Zollschuldners entrichtet werden.

§ 79 Abs. 1 ZollR-DG:

Unbeschadet des Art. 231 ZK kann eine Zollschuld von einer dritten Person mit Bewilligung des Zollamtes übernommen werden. Die Bewilligung ist zu erteilen, wenn dadurch die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet ist. Für das Wirksamwerden der Übernahme genügt es, dass die Entscheidung dem Übernehmer bekanntgegeben wird; der Übernehmer tritt an Stelle des bisherigen Zollschuldners in das bestehende Zollschuldverhältnis ein (*Schuldnerwechsel*). Weiters kann bewilligt werden, dass eine dritte Person neben dem Zollschuldner ganz oder teilweise der Zollschuld beitritt und dadurch im entsprechenden Ausmaß Gesamtschuldner wird (*Schuldbeitritt*).

Zu den Erwägungsgründen des unabhängigen Finanzsenates:

Der Hauptverpflichtete ist der Inhaber des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens. Er hat die Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist und unter Beachtung der von den

Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen und die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten (Art. 96 Abs. 1 ZK).

Der Inhaber des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens und damit der Hauptverpflichtete war im Gegenstand die D. (Feld 50 des Versandscheines).

Sie hatte die Pflicht, die Waren innerhalb der Frist (bis zum 14. Mai 2011) unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen und die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten.

Am 9. Mai 2011 ist es zur Verschlussverletzung durch CoP gekommen.

Erst danach – wenn auch noch am 9. Mai 2011 unmittelbar nach der Verschlussverletzung – ist der Kraftfahrer CoP über Aufforderung durch Mitarbeiter der F zum zugelassenen Empfänger NCTS, der H, gefahren wo das betreffende Versandgut noch am 9. Mai 2011 gestellt wurde. Eine durch das Zollamt Graz am 10. Mai 2011 bei der H vollständig durchgeführte Warenkontrolle über das fristgerecht am 9. Mai 2011 beim zugelassenen Empfänger, der H, gestellte Versandgut ergab keine Unregelmäßigkeiten. Das Versandgut war vollständig vorhanden.

Die D. als Hauptverpflichteter ist damit ihrer Pflicht, die Waren unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen, nämlich mit nicht abgelöstem Zollblei unverändert und fristgerecht der Bestimmungszollstelle zu gestellen und die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten, nicht nachgekommen.

Unbeschadet der Pflichten des Hauptverpflichteten nach Art. 96 Abs. 1 ZK ist ein Warenführer oder ein Warenempfänger, der die Waren annimmt und weiß, dass sie dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegen, auch verpflichtet, sie innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen (Art. 96 ZK).

Frachtführer war die K. Den Transport tatsächlich durchgeführt hat die M (Feld 16 und Feld 23 des CMR-Frachtbriefes). Der Frachtführer hat die Ware, den Versandschein und die weiteren Unterlagen am 6. Mai 2011 übernommen.

Am 9. Mai 2011 ist es zur Verschlussverletzung durch CoP gekommen. Erst danach – wenn auch noch am 9. Mai 2011 unmittelbar nach der Verschlussverletzung – ist der Kraftfahrer CoP über Aufforderung durch Mitarbeiter der F zum zugelassenen Empfänger NCTS, der H, gefahren wo das betreffende Versandgut noch an 9. Mai 2011 gestellt wurde. Eine durch das

Zollamt Graz am 10. Mai 2011 bei der H vollständig durchgeführte Warenkontrolle über das fristgerecht am 9. Mai 2011 beim zugelassenen Empfänger, der H, gestellte Versandgut ergab keine Unregelmäßigkeiten. Das Versandgut war vollständig vorhanden.

Die K, die sich für den Transport der M bedient hat, ist als Warenführer in dem Wissen, dass sie dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegende Waren übernommen hat, ihrer Pflicht, die Waren unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen, nämlich mit nicht abgelöstem Zollblei unverändert und fristgerecht der Bestimmungszollstelle zu gestellen und die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten, nicht nachgekommen.

Die F hat die Ware am 10. Mai 2011 und damit nach der Verschlussverletzung übernommen und konnte bzw. musste daher die Pflicht, die dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegenden Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen, nicht nachkommen.

Damit ist grundsätzlich von einer gemäß Art. 204 Abs. 1 lit. a ZK am 9. Mai 2011 für den Hauptverpflichteten und den Warenführer anlässlich der Verschlussverletzung als Entfernen einer Plombe im gemeinschaftlichen Versandverfahren entstandenen Zollschuld auszugehen (siehe Witte, Kommentar zum Zollkodex<sup>6</sup>, S 1582, Rz 23 zu Art. 204).

Diesen beiden Zollschuldern ist die Bf. durch ihre Erklärung vom 10. Mai 2011 als weitere Zollschuldnerin beigetreten.

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet (Art. 213 ZK). Bei der Entscheidung, einen der Zollschuldner in Anspruch zu nehmen, müssen die Zollbehörden die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einhalten. Dass sich die Zollbehörde dabei an eine im Staatsgebiet ansässigen juristische Person, die freiwillig erklärt hat, dass sie der Zollschuld beitritt und ihr dieser Beitritt auch zollbehördlich bewilligt wurde, gewendet und ihr die entstandene Zollschuld mit Bescheid zur Entrichtung auftragen hat, liegt nahe, ist zweckmäßig und ökonomisch.

Bei der Tatbestandsverwirklichung einer Pflichtverletzung durch eine Verschlussverletzung als Entfernen einer Plombe im gemeinschaftlichen Versandverfahren kommt es auf schuldhafte Verhalten der Beteiligten (Hauptverpflichteter und Warenführer bzw. durch diesem zurechenbare Personen) nicht an, weil Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK keine subjektiven Tatbestandselemente enthält. Diese Pflichtverletzungen sind damit reine Tathandlungen.

Der unabhängige Finanzsenat erachtet es somit als erwiesen, dass es im Streitfall tatsächlich zu einer Verletzung der maßgeblichen Bestimmungen des in Anspruch genommenen gemeinschaftlichen Versandverfahrens gekommen ist.

Es gilt nun zu prüfen, ob es sich dabei um eine zollschuldbegründende Pflichtverletzung im Sinne des Art. 204 Abs. 1 ZK handelte.

Für Verfehlungen, die eigentlich eine Zollschuld nach Art. 204 ZK entstehen lassen, aber aufgrund ihrer Geringfügigkeit kaum ins Gewicht fallen, sehen die Rechtsvorschriften in bestimmten Fällen ein Nichtentstehen der Zollschuld vor.

Art. 859 ZK-DVO regelt die Verfehlungen, die sich nicht wirklich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Verfahrens ausgewirkt haben. Dazu sind vier Aspekte zu prüfen. Zum einen sind drei gemeinsame Voraussetzungen zu prüfen. Ferner muss der zur Zollschuld führende Fehler in einer der abschließend angeführten Fallgruppen aufgelistet sein. Dabei ist die Prüfungsreihenfolge der vier Punkte beliebig (siehe Witte, Kommentar zum Zollkodex<sup>6</sup>, S 1588, Rz 33 zu Art. 204).

Diese sogenannte "Es-sei-denn-Regelung" schließt eine Zollschuldentstehung für jene Verfehlungen aus, die nachweislich keinen entscheidenden Einfluss auf die ordnungsgemäße Abwicklung des jeweiligen Verfahrens genommen haben (z.B. Fristüberschreitungen oder Nichtbeachtung von Formalitäten). Um eine einheitliche Anwendung dieser "heilbaren Verfehlungen" sicherzustellen, wurden die in Betracht kommenden Anwendungsfälle abschließend in Art. 859 ZK-DVO zusammengestellt.

Als Voraussetzung für eine "Heilung" sind zunächst drei allgemeine Bedingungen zu erfüllen, die für alle unten aufgeführten Fallgruppen vorliegen müssen.

I) Danach darf es sich weder um einen Entziehungsversuch noch um ein vollendetes Entziehen der Ware aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne des Art. 203 ZK handeln. In vielen Fällen können aufgrund von Pflichtverletzungen (z.B. unerlaubte Ortswechsel oder das Verbringen von Waren aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ohne Erlidigung der Förmlichkeiten) zollamtliche Kontroll- und Prüfungsmaßnahmen nicht mehr durchgeführt werden. Die Waren werden dadurch der zollamtlichen Überwachung entzogen.

II) Es dürfen beim Beteiligten kein Vorsatz und keine grobe, d.h. offensichtliche Fahrlässigkeit vorliegen. Grobe Fahrlässigkeit liegt vor, wenn der Beteiligte die im Rechtsverkehr erforderliche Sorgfaltspflicht in besonders hohem Maß außer Acht gelassen hat und es dadurch zu einer ungewollten Rechtsverletzung gekommen ist.

III) Es müssen alle notwendigen Förmlichkeiten nachgeholt werden, um die Folgen der Verfehlung zu beseitigen (z.B. nachträgliche Gestellung der Waren, Abgabe einer

entsprechenden Anmeldung oder Beantragung einer Fristverlängerung).

IV) Sind diese gemeinsamen Voraussetzungen erfüllt, muss weiterhin eine der in Art. 859

ZK-DVO abschließend aufgeführten zehn Fallgruppen vorliegen.

Danach entsteht keine Zollschuld bei

1.) Fristüberschreitungen ....

2.) Pflichtverletzungen im Rahmen der Inanspruchnahme eines Versandverfahrens, wenn einer der drei nachfolgenden Fälle vorliegt:

- Die in das Versandverfahren überführten Waren sind trotz einer Pflichtverletzung (z.B. Verletzung der Nämlichkeitsmittel, nicht genehmigte Umladung) der Bestimmungsstelle tatsächlich unverändert gestellt worden.

- Die Bestimmungsstelle hat festgestellt, dass die Waren nach Beendigung des Versandverfahrens eine zollrechtliche Bestimmung erhalten haben oder sich noch in der vorübergehenden Verwahrung befinden. Hiervon werden insbesondere Verstöße bei einem "Zugelassenen Empfänger" erfasst.

- Bei einer Überschreitung der Gestellungsfrist sind die Waren innerhalb eines vertretbaren Zeitraumes der Bestimmungsstelle nachträglich gestellt worden.

3.) einer Behandlung von Waren in einem Zolllager ...

4.) Verwendung von Waren im Rahmen der vorübergehenden Verwendung ...

5.) einem vollzogenen, jedoch nicht bewilligten Ortswechsel ...

6.) einem Verbringen aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ...

7.) einem Verstoß gegen die in der Bewilligung festgelegten Voraussetzungen zur Beförderung von Waren im Rahmen des freien Verkehrs zur besonderen Verwendung ...

8.) einer Verfehlung im Sinne des Art. 204 ZK im Anschluss an eine passive Veredelung ...

9.) einer Überschreitung der Frist für die Vorlage der Abrechnung in der aktiven Veredelung ...

10.) einer Überschreitung der zulässigen Frist für das vorübergehende Entfernen von Waren aus einem Zolllager ...

Die Beweislast, dass die Voraussetzungen für das Nichtentstehen einer Zollschuld nach Art. 859 ZK-DVO vorliegen, trägt der vermutliche Zollschuldner (Art. 860 ZK-DVO).

Zum vollendeten Entzug bzw. zum Entziehungsversuch (erste Voraussetzung):

Es darf sich zunächst nicht um den Versuch handeln, die Ware der zollamtlichen Überwachung zu entziehen.

Ein vollendeter Entzug bzw. ein Entziehungsversuch können nach der Sach- und Aktenlage ausgeschlossen werden.

An dieser ersten Voraussetzung wäre die Beurteilung der Verfehlung, dass sie sich nicht wirklich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Verfahrens ausgewirkt hat, dass also eine Heilung möglich ist, nicht gescheitert.

Zur groben Fahrlässigkeit und zum Vorsatz des Beteiligten (zweite Voraussetzung):

Grobe Fahrlässigkeit und erst Recht Vorsatz des Beteiligten schließen die Heilungsmöglichkeit ebenso aus. Sind mehrere Personen als Pflichteninhaber (hier der Hauptverpflichtet und der Warenführer) gemäß Art. 204 Abs. 3 ZK möglich Zollschuldner, darf sich keiner von diesen bzw. keine diesen Personen zurechenbare Person (hier der Kraftfahrer, dessen Verhalten dem Warenführer zuzurechnen ist) grob fahrlässig verhalten haben. Insofern erst beeinflussen subjektive Elemente die an sich allein objektiv zu bewertende (Anmerkung:

Pflichtverletzungen als reine Tathandlungen) Zollschuldentstehung (siehe Witte, Kommentar zum Zollkodex<sup>6</sup>, S 1588, Rz 36 zu Art. 204).

Die Begriffe grobe Fahrlässigkeit, offensichtliche Fahrlässigkeit, offenkundige Fahrlässigkeit haben ein und dieselbe Bedeutung und meinen offensichtliche Fahrlässigkeit.

Was unter offensichtlicher Fahrlässigkeit zu verstehen ist, ist durch die Rechtsprechung des EuGH geklärt. Bei der Beantwortung der Frage, ob offensichtliche Fahrlässigkeit vorliegt, müssen insbesondere die Komplexität der Vorschriften, deren Nichterfüllung die Zollschuld begründet, sowie die Erfahrung und die Sorgfalt des Wirtschaftsbeteiligten berücksichtigt werden (EuGH vom 11.11.1999, C-48/98).

Offensichtliche Fahrlässigkeit ist ein besonderer Grad der Fahrlässigkeit, so dass einfach-fahrlässiges Handeln zwar nicht ausreicht, andererseits ist aber der Begriff der offensichtlichen Fahrlässigkeit so auszulegen, dass die Anzahl der Fälle, in denen Verfehlungen nicht Zollschuld begründend werden, begrenzt bleibt. Diese Aussage spricht gegen die Auffassung, dass für offensichtliche Fahrlässigkeit das bewusste In-Kauf-Nehmen eines Fehlers und seiner Folgen zu fordern sei. Des Weiteren ist offensichtliche Fahrlässigkeit ein Begriff des Gemeinschaftsrechtes und nicht mit Begriffen des nationalen Rechtes, wie bürgerlich- oder strafrechtlichen Begriffen auffüllbar. Maßgeblich sind allein die vom EuGH aufgestellten Kriterien (dazu BFH Beschluss vom 26.11.2008, Az. VII B 142/07, Rz 7 und Rz 8).

Bei der Vorschrift, im gemeinschaftlichen Versandverfahren eine Zollplombe nicht entfernen zu dürfen, handelt es sich um keine komplexe oder gar verwobene Vorschrift. Dem Kraftfahrer CoP war bewusst, dass ein Zollverschluss angelegt wurde. Es ist eine allgemeine Erfahrungstatsache, dass behördlich angelegte Verschlüsse nur unter ebensolcher Aufsicht abgenommen werden dürfen. Der Sachverhalt, ein ordnungskonformes gemeinschaftliches Versandverfahren durchzuführen, kann für ein umfangreich am Wirtschaftsleben beteiligtes Beförderungsunternehmen, wie es der verfahrensgegenständliche Warenführer ist, nicht als komplex angesehen werden. Im Hinblick auf die Anforderung an die Sorgfalt muss nach der Sach- und Aktenlage davon ausgegangen werden, dass sich der Warenführer bei der Auswahl des Kraftfahrers augenscheinlich nicht nach Kräften seiner Eignung vergewissert hat, dass diesem ein Fehler, der nicht passieren darf, passieren konnte. Der Warenführer muss sich ein

Auswahlverschulden vorwerfen lassen.

An dieser zweiten Voraussetzung muss sohin die Beurteilung der Verfehlung, dass sie sich nicht wirklich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Verfahrens ausgewirkt hat, dass also eine Heilung möglich ist, scheitern.

Förmlichkeiten müssen erfüllt werden (dritte Voraussetzung):

Es müssen die Förmlichkeiten erfüllt werden, um die Situation der Ware zu bereinigen. Die folgen der Verfehlung müssen beseitigt werden.

Unmittelbar nach der Verschlussverletzung ist der Kraftfahrer über Aufforderung durch Mitarbeiter der F zum zugelassenen Empfänger NCTS, der H, gefahren wo das betreffende Versandgut noch an 9. Mai 2011 gestellt wurde. Eine durch das Zollamt Graz am 10. Mai 2011 bei der H vollständig durchgeführte Warenkontrolle über das fristgerecht am 9. Mai 2011 beim zugelassenen Empfänger, der H, gestellte Versandgut ergab keine Unregelmäßigkeiten. Das Versandgut war vollständig vorhanden.

An dieser dritten Voraussetzung wäre die Beurteilung der Verfehlung, dass sie sich nicht wirklich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Verfahrens ausgewirkt hat, dass also eine Heilung möglich ist, nicht gescheitert.

Zu den zehn Fallgruppe (vierte Voraussetzung):

Ob die Erfüllung der Förmlichkeiten letztlich zur Heilung reicht, ist unter Beachtung der in Art. 859 ZK-DVO aufgezählten Fallgruppen zu beurteilen. Bei kumulativem Vorliegen der erstgenannten drei Voraussetzungen ist eine Heilung letztlich noch davon abhängig, dass die Verfehlung von einer der in Art. 859 ZK-DVO angeführten Fallgruppen erfasst wird. Dabei handelt es sich nach ständiger Rechtsprechung um eine erschöpfende Aufzählung (siehe EuGH vom 11.11.1999, C-49/99).

Die Verletzung der Verpflichtung zur Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen ist in Art. 859 ZK-DVO in der zweiten Fallgruppe erster Anstrich genannt.

Danach kommt es zur Heilung, wenn die in das Versandverfahren überführten Waren trotz einer Pflichtverletzung (z.B. *Verletzung der Nämlichkeitssmittel*, nicht genehmigte Umladung) der Bestimmungsstelle tatsächlich unverändert gestellt worden sind.

An dieser vierten Voraussetzung wäre die Beurteilung der Verfehlung, dass sie sich nicht wirklich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Verfahrens ausgewirkt hat, dass also eine Heilung möglich ist, nicht gescheitert.

Zusammenfassend ist aber zu sagen, dass es sich bei der gegenständlichen Pflichtverletzung um eine zollschuldbegründende Pflichtverletzung im Sinne des Art. 204 Abs. 1 ZK gehandelt

hat. Von den drei geforderten allgemeinen Bedingungen ist die zweite nicht erfüllt, weil die Pflichtverletzung durch auffallende Sorglosigkeit herbeigeführt wurde.

Damit steht fest, dass es im vorliegenden Fall zur Zollschuldentstehung gemäß Art. 204 Abs. 1 ZK gekommen ist.

Es ist nun zu prüfen, ob die Bf. für diese Zollschuld herangezogen werden kann. Die in diesem Zusammenhang zu beachtende Vorschrift des Art. 204 Abs. 3 ZK legt fest, dass Zollschuldner die Person ist, die die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben.

Um als Pflichteninhaber im Sinne der genannten gesetzlichen Bestimmungen in Anspruch genommen zu werden, reicht für den Hauptverpflichteten die Verfahrensinhaberschaft und für den Frachtführer die Übernahme der Ware in dem Wissen, dass es sich dabei um eine dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegende handelt; dies selbst dann, wenn andere Personen - wie im Gegenstand der Kraftfahrer CoP - mit ihrem Handeln ursächlich für die Pflichtverletzung sind.

Der Hauptverpflichtete, der das Versandverfahren im Auftrag der Bf. eröffnet hat, hat bereits auf Grund seiner besonderen Stellung als Hauptverpflichteter die Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Durchführung des Versandverfahrens übernommen.

Das gleiche gilt hinsichtlich der Stellung des Frachtführers, der gewusst hat, dass er Waren im gemeinschaftlichen Versandverfahren befördert, ab der Übernahme der Waren. Kraftfahrer sind dabei die Erfüllungsgehilfen der Frachtführer. Ihr Verhalten ist den Frachtführern zuzurechnen.

Wie bereits ausgeführt, kann bei Pflichtverletzungen im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren neben dem Hauptverpflichteten als Verfahrensinhaber gemäß Art. 96 Abs. 1 ZK auf zwei weitere Personen, nämlich den Warenführer und den Warenempfänger zurückgegriffen werden, wenn sie die Waren im Bewusstsein annehmen, dass diese dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegen.

Im vorliegenden Fall hat die in Österreich ansässige Warenempfängerin nach der Aktenlage die Waren vor der streitgegenständlichen Zu widerhandlung nicht angenommen. Die Heranziehung dieses Unternehmens als Zollschuldner scheidet somit aus.

Herangezogen werden könnten demnach der Hauptverpflichtete und der Warenführer.

Gibt es auf Grund der konkreten Umstände des Einzelfalles für eine Zollschuld – wie im Gegenstand - mehrere Zollschuldner, so sind diese gemäß Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch

---

zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet. Die Einfuhrzollschuld entstand gemäß Art. 204 Abs. 2 erster Halbsatz in dem Zeitpunkt, im die die Verfehlung durch aktives Tun begangen worden ist. Dies war nach der Aktenlage der 9. Mai 2011.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass durch die sowohl vom Hauptverpflichteten als auch vom Warenführer zu verantwortende Verschlussverletzung am 9. Mai 2011 von beiden eine der Pflichten, namentlich die Pflicht, den Zollverschluss mit der Nr. bbb so lange das gemeinschaftliche Versandverfahren andauert und zollbehördlich noch nicht beendet wurde nicht abzunehmen, nicht erfüllt wurde. Dadurch entstand die Zollschuld gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK. Der Hauptverpflichtete wurde zum Zollschuldner aus der besonderen Stellung dieser Position heraus als Verfahrensinhaber. Der Warenführer wurde zum Zollschuldner durch die nicht heilbare im zurechenbare Pflichtverletzung durch den Kraftfahrer CoP.

Die Bf. ist der entstandenen Zollschuld gemäß Art. 231 ZK iVm § 79 Abs. 1 ZollR-DG als eine dritte Person neben den Zollschuldndern ganz oder teilweise der Zollschuld uneingeschränkt und wirksam beigetreten und dadurch im entsprechenden Ausmaß durch Schuldbeitritt zur Gesamtschuldnerin geworden.

Das Zollamt hat sich bei der Übung von Ermessen, bei der Entscheidung, einen der Zollschuldner in Anspruch zu nehmen, völlig naheliegend an die Bf. als eine im Staatsgebiet ansässigen juristische Person, die freiwillig erklärt hat, dass sie der Zollschuld beitritt und ihr dieser Beitritt auch zollbehördlich bewilligt wurde, gehalten. Dass ihr die entstandene Zollschuld mit Bescheid zur Entrichtung auftragen wurde ist ein wirtschaftliches und zweckmäßiges Vorgehend durch das Zollamt Graz.

Es war daher wie im Spruch geschehen zu entscheiden.

Graz, am 13. August 2013