



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Mag. Bernhard Lang und HR Dr. Wilhelm Pistotnig im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. Peter Csoklich, Rechtsanwalt, 1090 Wien, Währinger Straße 2-4, vom 16. September 2004 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 12. August 2004, Zl. 600/00188/4/2004, betreffend Eingangsabgaben und Nebengebühren nach der am 9. Mai 2006 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die angefochtene Berufungsvorentscheidung wird abgeändert und hat zu lauten:
  - 1.1. Der Spruch des Bescheides des Zollamtes Salzburg vom 6. Mai 2004, Zl. 600/00188/2004-1, wird dahingehend abgeändert, dass die eingangsabgabepflichtigen Waren dadurch, dass das Begleitpapier von der Ware entfernt und in der Folge die Ware zur Ausfuhr gestellt und abgefertigt wurde, der zollamtlichen Überwachung entzogen wurden.

Für die Bf, ist dadurch gemäß Art. 203 Abs. 1, Abs. 3 vierter Gedankenstrich der Verordnung (EWG) Nr. 2913 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex, ZK) i.V.m. Art. 213 ZK und § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) die Eingangsabgabenschuld entstanden.
- 1.2. Im Übrigen wird die Berufung vom 21. Mai 2004 als unbegründet abgewiesen.
2. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) betreibt am Firmensitz in X. einen Produktionsbetrieb zur Herstellung von X-Waren. Zusätzlich wird am ehemaligen Firmensitz der Gesellschaft in Y. eine Produktionsstätte (derzeit nur mehr Y-Waren) unterhalten. In der Slowakei besitzt die Bf. einen Produktionsstandort in Form einer Tochtergesellschaft (100 %), die Firma A., wo Z-Waren verschiedener Größen hergestellt werden.

Die Beschwerdeführerin ist im Jahre 2004 durch Umwandlung gemäß §§ 1 ff. Umwandlungsgesetz (UmwG) aus der Firma B. hervorgegangen. In die Firma B. wiederum wurden bereits am 1. Juli 1998 die zuvor selbständigen Firmen C., D. und die E.. eingebbracht.

Mit Bescheid des Hauptzollamtes Salzburg vom 25. Juni 1997, Zl. 600/SBV-004630/97, wurden die der Firma C.. erteilten Bewilligungen der Gestellungsbefreiung und zur Anmeldung der Waren im Anschreibeverfahren mittels Sammelanmeldung vom 24. Dezember 1996, Zl. 600/SB/005609/96, dahingehend abgeändert, dass die Waren nach der Einfuhr zu den im Bescheid angeführten Orten, X.bzw.Y., oder A-Spedition, Berg, zu befördern sind. Die zur Abnahme der angelegten zollamtlichen Verschlüsse berechtigten Personen wurden für alle drei Adressen namentlich festgelegt.

Mit Schreiben vom 14. Oktober 1998 teilte Herr S. von der Firma B-Spedition, Y, die von der Bf. zur Führung der Sammelanmeldung bevollmächtigt war, mit, dass eine Warenübernahme durch die A-Spedition in Berg in Zukunft nicht mehr durchgeführt werde und die Angabe der Firma in den Bewilligungsbescheiden zur Sammelanmeldung entfallen könne. In der ab 1. November 1998 gültigen Bewilligung zur Anmeldung der Waren im Anschreibeverfahren, zur Sammelanmeldung in der Einfuhr und als zugelassener Empfänger (Zl. 600/14355/98 vom 30. Oktober 1998) wurden die Orte, zu denen die Waren nach der Einfuhr zu befördern sind, auf die Firmenstandorte in Y. und X. beschränkt.

Mit Bescheid des Hauptzollamtes Salzburg vom 30. April 2002, Zl. 600/05957/2002, wurden die an die Bf. erteilten Bewilligungen neu gefasst. Die erteilte Bewilligung betrifft die Gestellungsbefreiung und die Anmeldung der Waren im Anschreibeverfahren gemäß Artikel 76 Abs. 1 Buchstabe c ZK mittels dem Verfahren der Sammelanmeldung und gilt für Einfuhren in den zollrechtlich freien Verkehr. Unter einem umfasst diese Bewilligung auch Vereinfachungen und Begünstigungen beim Verbringen der Waren, wie ein vereinfachtes Versandverfahren von einer österreichischen Zollstelle in die im Bescheid genannten Orte sowie die Befreiung von der Gestellungspflicht als zugelassener Empfänger im Versandverfahren nach Artikel 76 Abs. 1 Buchstabe c ZK. Laut Punkt 4.2 des Bewilligungsbescheides sind die Waren nach der Einfuhr zur Firma B., X, oder zur Firma B-Spedition, Z., zu befördern. Im Rahmen dieser Bewilligung genügt nach § 62 Abs. 3 Ziffer 1 ZollR-DG für das Versandverfahren von einer

österreichischen Zollstelle an die oben genannten Orte die Abgabe eines Begleitpapiers im Zuge des Grenzübertrittes unter Hinweis auf das vereinfachte Verfahren. Der Inhaber der Bewilligung des vereinfachten Verfahrens gilt als Hauptverpflichteter. Die Übernahme der Sendung und die Feststellung der Übereinstimmung der Sendung mit der Versandanmeldung sowie die Überprüfung und Abnahme allfälliger Zollverschlüsse hat ausschließlich durch die im Bewilligungsbescheid genannten Personen zu erfolgen. Mit Bescheid des Hauptzollamtes Salzburg vom 14. Juni 2002, Zl. 600/06323/2002, erfolgte überdies die Bewilligung zur Sammelanmeldung nach § 59 Abs. 1 ZollR-DG in der Ausfuhr.

Seitens des Zollamtes Berg erfolgte am 25. September 2003 die Meldung, dass im Rahmen von im vereinfachten Verfahren mit Sammelanmeldung durchgeföhrten "Zug um Zug Abfertigungen" Pflichtverletzungen vermutet würden. Die von der Eingangszollstelle Berg so genannten "Zug um Zug Abfertigungen" erfolgten dergestalt, dass die Waren von der Tochterfirma A. kommend an einem Eintrittszollamt (Berg, Kittsee, Hohenau) unter Vorlage von Rechnungen (Fa. A. (Slowakei) an Firma B. (Österreich)) gestellt und unter Anführung der Sammelanmeldungskennnummer 600/657 in das vereinfachte Versandverfahren überführt worden sind. Diese Waren wurden unmittelbar danach unter Vorlage von Ausgangsrechnungen (Firma B. (Österreich) an die Firma P.) sowie Anführung der Sammelanmeldungskennnummer 600/702 bei den Zollämtern Berg, Kittsee, Drasenhofen und Kleinhaugsdorf zur Ausfuhr gestellt und abgefertigt, ohne dass die mit dem vereinfachten Versandschein angewiesenen Waren jemals an einem zugelassenen Warenübernahmestandort befördert und entsprechend den Anordnungen im Bewilligungsbescheid übernommen wurden.

In den übereinstimmenden Niederschriften als Auskunftspersonen vom 17. März 2004 bzw. 19. März 2004 erklärten Frau G., Leiterin der Filialen Berg und Kittsee der A-Spedition, und Frau N., Leiterin der Filiale Hohenau der Firma C-Spedition, dass sich der ihnen telefonisch von der Firma B-Spedition erteilte Auftrag auf die postalische Zusendung der von den Fahrern übergebenen Fracht- und Lieferpapiere beschränkt habe. Die Ausfuhrpapiere seien bereits von der slowakischen Versenderfirma mitgegeben worden, die Versandscheine seien in keinem einzigen Fall erstellt worden. Der LKW selbst sei von ihren Firmen nie in Augenschein genommen worden, angelegte Raumverschlüsse seien weder überprüft noch abgenommen worden.

Anlässlich einer bei der Bf. durchgeföhrten Betriebsprüfung der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll des Zollamtes Salzburg konnten im Zeitraum 1. Dezember 2002 bis 31. Dezember 2003 neben dreier vom Zollamt Berg gemeldeter Einfuhren weitere 93 Fälle festgestellt werden, bei denen die vom Zollamt Salzburg erteilten Bescheidauflagen nicht erfüllt wurden, weil die Waren nicht entsprechend den im Bewilligungsbescheid angeordneten

Auflagen befördert worden sind, festgestellt werden (Niederschrift vom 4. Mai 2004, GZ. 600/188/04). Im Einzelnen handelt es sich dabei um folgende Feststellungen:

<b>AnschreibeNr.</b>	<b>Rechn.Nr.</b>	<b>Rechn.Datum</b>	<b>Menge</b>	<b>Betrag</b>	<b>Abzugsf.Kosten</b>	<b>EintrittsZA</b>
400/S.	2002770	27.12.2002	6.144	28.519,75	210,00	Kittsee
401/S.	2002771	27.12.2002	5.632	26.143,08	190,00	Kittsee
17/S.	2003002	3.1.2003	7.168	33.273,05	180,00	Berg
18/S.	2003010	8.1.2003	7.168	33.273,00	180,00	Berg
22/S.	2003029	20.1.2003	23.093	105.393,79	289,00	Berg
38/S.	2003050	27.1.2003	16.896	78.429,32	220,00	Berg
40/S.	2003051	27.1.2003	5.952	18.446,85	135,00	Berg
51/S.	2003063	29.1.2003	8.000	27.953,44	135,00	Berg
53/S.	2003068	31.1.2003	6.144	28.519,74	220,00	Berg
62/S.	2003083	6.2.2003	16.142	72.436,22	220,00	Berg
68/S.	2003092	10.2.2003	11.852	36.494,34	180,00	Berg
73/S.	2003099	12.2.2003	7.168	33.273,03	164,00	Berg
79/S.	2003109	14.2.2003	15.938	72.139,65	251,00	Berg
82/S.	2003110	17.2.2003	7.168	33.273,03	230,00	Kittsee
91/S.	2003123	21.2.2003	5.120	23.766,45	165,00	Berg
95/S.	2003130	24.2.2003	5.120	23.766,45	211,00	Kittsee
104/S.	2003141	28.2.2003	27.152	112.603,31	380,00	Berg
105/S.	2003142	3.3.2003	8.096	32.989,87	210,00	Kittsee
110/S.	2003147	5.3.2003	18.530	84.069,41	380,00	Berg
117/S.	2003160	12.3.2003	23.360	99.252,80	380,00	Berg
121/S.	2003165	14.3.2003	7.168	33.273,03	180,00	Berg
126/S.	2003151	7.3.2003	11.168	47.249,77	255,00	Berg

128/S.	2003170	18.3.2003	21.920	97.159,28	380,00	Berg
138/S.	2003178	21.3.2003	15.264	66.262,91	180,00	Berg
143/S.	2003195	28.3.2003	20.896	92.406,03	280,00	Berg
160/S.	2003205	1.4.2003	20.800	87.369,55	280,00	Berg
172/S.	2003214	4.4.2003	16.384	73.022,87	280,00	Berg
176/S.	2003222	9.4.2003	19.703	89.351,82	310,00	Berg
178/S.	2003227	14.4.2003	4.608	21.505,36	191,00	Hohenau
181	2003231	15.4.2003	4.608	21.505,36	191,00	Hohenau
185/S.	2003235	16.4.2003	6.144	28.673,82	230,00	Berg
189/S.	2003237	17.4.2003	5.591	22.723,95	191,00	Kittsee
193/S.	2003243	22.4.2003	4.096	19.115,87	164,00	Hohenau
195/S.	2003248	23.4.2003	6.656	31.063,29	211,00	Berg
198/S.	2003249	24.4.2003	5.120	23.894,84	211,00	Berg
200/S.	2003254	25.4.2003	7.168	33.452,78	211,00	Berg
202/S.	2003260	28.4.2003	14.348	60.342,49	245,00	Berg
208/S.	2003263	30.4.2003	7.168	33.452,78	191,00	Berg
210/S.	2003269	2.5.2003	8.192	38.231,73	180,00	Berg
216/S.	2003275	6.5.2003	15.360	71.684,52	280,00	Berg
220/S.	2003278	7.5.2003	7.168	33.452,78	180,00	Kittsee
225/S.	2003282	9.5.2003	15.052	64.490,05	280,00	Berg
230/S.	2003290	12.5.2003	7.584	30.767,30	180,00	Kittsee
236/S.	2003294	13.5.2003	7.168	33.452,77	180,00	Kittsee
241/S.	2003296	14.5.2003	7.168	33.452,78	180,00	Hohenau
247/S.	2003202	16.5.2003	5.120	23.894,84	145,00	Berg

248/S.	2003303	16.5.2003	17.216	71.092,54	280,00	Berg
251/S.	2003306	19.5.2003	7.168	33.452,78	180,00	Kittsee
253/S	2003312	20.5.2003	15.168	61.534,61	280,00	Berg
254/S.	6003208	20.5.2003	8.192	38.231,73	185,00	Berg
257/S.	2003315	21.5.2003	7.168	33.452,77	180,00	Hohenau
269/S.	2003327	27.5.2003	18.432	86.021,41	310,00	Berg
270/S.	2003331	28.5.2003	7.168	33.452,78	180,00	Kittsee
272	2003320	23.5.2003	16.800	73.777,98	310,00	Berg
273/S.	2003334	30.5.2003	24.753	105.081,76	280,00	Berg
279/S.	2003340	2.6.2003	15.872	74.074,03	270,00	Berg
287/S.	2003342	4.6.2003	19.776	79.425,85	270,00	Berg
290/S.	6003243	6.6.2003	1.024	4.778,97	102,00	Berg
291/S.	2003349	6.6.2003	20.992	97.968,84	310,00	Berg
298/S.	6003250	10.6.2003	1.536	7.168,43	135,00	Berg
299/S.	2003358	10.6.2003	25.088	117.084,73	350,00	Berg
302/S.	6003257	12.6.2003	1.536	7.168,43	102,00	Berg
303/S.	2003363	12.6.2003	26.104	115.271,52	340,00	Berg
307/S.	2003366	13.6.2003	7.168	33.452,78	164,00	Berg
314/S.	2003370	17.6.2003	15.872	74.074,02	221,00	Berg
315/S.	6003264	17.6.2003	10.752	50179,15	188,00	Berg
316/S.	2003374	18.6.2003	7.168	33.452,78	164,00	Kittsee
318/S.	2003376	20.6.2003	15.872	74.073,98	211,00	Berg
	6003276	20.6.2003	10.324	48.181,72	211,00	Berg
324/S.	2003382	24.6.2003	27.194	121.550,46	380,00	Berg

331/S.	2003387	26.6.2003	26.568	120.814,45	380,00	Berg
337/S.	2003392	30.6.2003	27.624	123.738,05	380,00	Berg
340/S.	2003397	2.7.2003	26.624	124.253,17	380,00	Berg
347/S.	6003299	4.7.2003	979	4.568,97	102,00	Berg
348/S.	2003402	4.7.2003	21.060	96.422,57	280,00	Berg
357/S.	2003413	9.7.2003	27.552	123.957,16	380,00	Berg
361/S.	2003418	11.7.2003	25.321	114.071,73	380,00	Berg
368/S.	2003427	16.7.2003	39.936	186.379,75	440,00	Berg
371/S.	2003430	18.7.2003	20.511	93.863,04	251,00	Berg
377/S.	2003439	23.7.2003	35.744	162.188,93	410,00	Berg
394/S.	2003462	7.8.2003	39.424	183.990,28	380,00	Berg
396/S.	2003464	7.8.2003	41.936	185.349,53	410,00	Berg
405/S.	2003469	13.8.2003	40.936	185.864,69	410,00	Berg
406/S.	2003475	18.8.2003	39.673	182.707,10	380,00	Berg
407	6003360	18.8.2003	1.600	2.193,20	55,00	Berg
414/S.	2003482	21.8.2003	42.505	183.941,20	410,00	Berg
420/S.	2003492	28.8.2003	26.624	124.253,17	380,00	Berg
428/S.	2003497	2.9.2003	39.936	186.379,75	410,00	Berg
435/S.	2003505	5.9.2003	26.624	124.253,16	380,00	Berg
437/S.	2003508	8.9.2003	39.936	186.379,75	380,00	Berg
444/S.	2003517	11.9.2003	37.916	175.217,41	380,00	Berg
	6003399	11.9.2003	300	1.551,00	6,00	Berg
452/S.	2003525	17.9.2003	41.694	182.649,59	380,00	Berg
461/S.	2003539	26.9.2003	27.372	121.869,50	380,00	Berg

541/S.	2003626	13.11.2003	43.008	195.807.19	380,00	Berg
--------	---------	------------	--------	------------	--------	------

Nach der Übermittlung der Fracht- und Lieferpapiere wurden die Waren papiermäig von der Firma B-Spedition unter den oben angeführten Anschreibenummern in die Sammellanmeldung (Kennnummer 600/657) aufgenommen und der Empfang des Frachtgutes, die Ordnungsmäßigkeit der angelegten Raumverschlüsse und deren Abnahme zumeist von Herrn S. bestätigt.

Über Ansuchen der Bf. wurde mit Bescheid des Hauptzollamtes Salzburg vom 23. Dezember 2003, Zl. 600/17552/2003, die erteilte Bewilligung vom 30. April 2002, Zl. 600/05957/2002, unter anderem dahingehend geändert, dass nach der Einfuhr die Beförderung der Waren nicht nur an die erwähnte Adresse der Bf. in X. bzw. zur Firma B-Spedition in Z, sondern auch zur Firma C.-Spedition, für den Grenzübergang Zollamt Hohenau und zur Firma D-Spedition, für die Grenzübergänge Zollämter Berg und Kittsee zulässig ist.

Mit Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 6. Mai 2004, Zl. 600/00188/2004-1, wurden der Bf. gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK i.V.m. § 2 Abs.1 ZollR-DG Eingangsabgaben in Höhe von € 1,645.287,56 (Zoll: € 190.012,88; EUSt: € 1,455.274,68) sowie gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung im Betrage von € 9.738,79 zur Entrichtung vorgeschrieben. Begründend wurde ausgeführt, die anlässlich der Betriebsprüfung festgestellten 93 Sendungen seien mittels vereinfachtem Versandscheinverfahren an einen zugelassenen Warenübernahmeort angewiesen und in keinem einzigen Fall entsprechend den Anordnungen in der Bewilligung übernommen worden. Vielmehr seien die Waren, unmittelbar nachdem die Waren in das vereinfachte Versandverfahren überführt worden sind, unter Vorlage von Ausgangsrechnungen zur Ausfuhr gestellt und abgefertigt worden, ohne dass die mit dem vereinfachten Versandschein angewiesenen Waren jemals an einen zugelassenen Warenübernahmeort befördert und entsprechend den Anordnungen im Bewilligungsbescheid übernommen worden sind.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 21. Mai 2004 der Rechtsbehelf der Berufung erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es die Firma B-Spedition, die von der Bf. mit der Durchführung der gegenständlichen Verzollungen beauftragt war, übersehen habe, dass die Firma A-Spedition in der zwischenzeitig eingeholten Bewilligung vom 30. April 2002, Zl. 600/05957/2002, nicht mehr wie im Jahre 1997 als bevollmächtigter Empfänger zugelassen war. In diesem Irrtum habe der beauftragte Grenzspediteur die Sendungen an sich der Bewilligung entsprechend abgewickelt, wäre die Firma A-Spedition als bevollmächtigter Empfänger zugelassen worden. Sobald dieser Irrtum erkannt worden war, sei vom Vertreter der Bf. ein entsprechender Antrag gestellt worden, der zwischenzeitig vom Zollamt Salzburg problemlos bewilligt worden sei (Bescheid vom 23. Dezember 2003,

ZI. 600/17552/2003). Da die Waren unbestrittenermaßen nicht im Gemeinschaftsgebiet verblieben sind, habe sich die Pflichtverletzung nicht wirklich ausgewirkt, sodass die auf Artikel 204 ZK gestützte Zollschuldvorschreibung rechtswidrig und der vorgeschriebene Abgabenbetrag gesetzlich nicht geschuldet sei. Die Bf. selbst treffe an der Pflichtverletzung keine grobe Fahrlässigkeit, da sie sich eines fachkundigen Spediteurs bedient habe, diesem wiederum könne kein Vorwurf der groben Fahrlässigkeit gemacht werden, da er im guten Glauben darauf gehandelt habe, die Firma A-Spedition sei nach wie vor als bevollmächtigter Empfänger bewilligt. Die Zollschuldvorschreibung gelte gemäß Art. 204 ZK i.V.m. Art. 859 ZK-DVO als nicht entstanden, da die Voraussetzungen nach Art. 859 Nr. 4, Nr. 5 und Nr. 6 ZK-DVO vorliegen würden und zudem der Fallkatalog nach Art. 859 ZK-DVO nach der Entscheidung des VwGH vom 28. Februar 2002, 2001/16/0054, durchaus analogefähig und eine erweiterte Interpretation bzw. ein Größenschluss durchaus zulässig sei.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 12. August 2004, ZI. 600/00188/4/2004, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Entscheidung wurde darauf verwiesen, dass die Kriterien, an denen das Vorliegen grober Fahrlässigkeit gemessen werden kann, im Urteil des EuGH vom 11. November 1999, Rechtssache C-48/98, aufgestellt worden seien. Demnach sei die Komplexität der Vorschriften, deren Nichterfüllung die Zollschuld begründet sowie die Erfahrung und Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers zu berücksichtigen. Die entsprechenden Auflagen in der Bewilligung seien klar und eindeutig formuliert, weshalb die Komplexität der Vorschriften nicht verschuldenmindernd sein könne. Ebenso treffe das Kriterium mangelnder Erfahrung nicht zu, da sich die Bf. als langjährige Bewilligungsinhaberin und Wirtschaftsbeteiligte mit den maßgeblichen Vorschriften auseinandersetzen habe müssen. Zum Kriterium der aufgewendeten Sorgfalt des Beteiligten sei darauf zu verweisen, dass es die Bf. bzw. die von ihr bevollmächtigte Firma B-Spedition war, die im Zuge der Neuerteilung der Bewilligung auf den Warenort A-Spedition in Berg verzichtet habe (Schreiben vom 14. Oktober 1998). Wenn man diesen Umstand nunmehr übersehen habe, sei die mangelnde Sorgfalt offensichtlich. Im Falle einer Vertretung mit Vertretungsmacht würden durch das Handeln des Vertreters unmittelbare Rechtswirkungen für und gegen den Vertretenen begründet werden. Im Übrigen seien die Bestimmungen nach Art. 859 Nr. 4, Nr. 5 und Nr. 6 ZK-DVO auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar. Anzuwenden wäre vielmehr die Nr. 2 des genannten Artikels, wobei aber zur Erfüllung der Förmlichkeiten um die Situation der Waren zu bereinigen, eine tatsächliche und unveränderte Stellung der Waren bei der Bestimmungszollstelle erforderlich gewesen wäre.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde mit Eingabe vom 16. September 2004 der Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die Bf. selbst mit den Verzollungen nicht befasst gewesen sei. Die Bf. habe vielmehr die Firma

B-Spedition mit der Durchführung der Verzollung beauftragt, die vergleichbare Verzollungen auch schon in den Jahren 1997/98 durchgeführt habe. Die Bf. hatte daher keine Veranlassung zu zweifeln, dass auch die in den Jahren 2002/2003 völlig gleichlaufende Art der Versendungsabwicklung und Durchführung der Zollabwicklung von der Firma B-Spedition richtig und sachgerecht durchgeführt würde. Der Bf. als Abgabenschuldnerin könne daher keinerlei grobes Verschulden vorgeworfen werden. Im Rahmen dieses Rechtsmittelverfahrens sei aber ausschließlich zu prüfen, ob der Abgabenschuldnerin grobes Verschulden vorzuwerfen sei, was aber auszuschließen sei, da sich aus den Bestimmungen des Zollkodex oder des ZOLLR-DG die Zurechnung eines Verschuldens des Vertreters an den Vertretenen nicht ableiten lasse. Darüber hinaus könne aber auch der Firma B-Spedition zwar möglicherweise Fahrlässigkeit, nicht jedoch offensichtliche oder grobe Fahrlässigkeit vorgeworfen werden, da sie irrtümlich davon ausgegangen sei, die Firma A-Spedition sei nach wie vor als bevollmächtigter Empfänger zugelassen. Aufgrund des Arbeits- und Zeitdrucks - täglich würden schließlich dutzende Versendungen durch Mitarbeiter der Firma B-Spedition abgefertigt - seien vergleichbare Vorgänge in bewährter Weise durchgeführt worden ohne den Bewilligungsbescheid genau zu lesen. Der Irrtum sei somit trotz der Vielzahl der durchgeführten Versendungen durchaus als einmaliger Arbeitsfehler zu qualifizieren, da der Fehler bei der erstmaligen Versendung erfolgt sei und in der Folge die abgewickelten Versendungen nach dem gleichen Muster durchgeführt wurden. Nach Aufdeckung des Irrtums sei ein entsprechender Antrag auf Zulassung der Firma D.-Spedition als bevollmächtigter Empfänger gestellt und problemlos und unverzüglich vom Zollamt Salzburg mit Bescheid vom 23. Dezember 2003, Zl. 600/17552/2003, bewilligt worden. Im Übrigen seien die Voraussetzungen des Art. 859 Nr. 4, Nr. 5 und Nr. 6 ZK-DVO erfüllt, wobei nach der Rechtssprechung des VwGH die Tatbestände analogiefähig, jedenfalls aber auslegungsfähig seien und im Rahmen eines Größenschlusses geschlossen werden könne, dass auch weniger schwerwiegende Gesetzwidrigkeiten als die, die in Art. 859 ZK-DVO geregelt sind, dazu führen, dass nach Art. 204 ZK die Zollschuld als nicht entstanden gelte. Zum Beweis ihrer Angaben verwies die Bf. auf Herrn S. von der Firma B-Spedition und Herrn M., Geschäftsführer der Bf., sowie die beizuschaffenden Akte des Zollamtes Salzburg, Zlen. 600/05957/2002, 600/17552/2003.

In der am 9. Mai 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Bf. ausgeführt, dass die Firma B-Spedition die Zollabwicklungen über viele Jahre hindurch ordnungsgemäß durchgeführt habe. S. wurde als Zeuge gemäß § 169 ff. BAO vernommen und erklärte, dass die Zollpapiere dem Fahrer des jeweiligen LKW nach der Überführung der Waren in das vereinfachte Versandverfahren abgenommen und zur Firma B-Spedition weitergeleitet wurden. Die Ausfuhr sei anschließend über denselben oder einen anderen

Grenzübergang erfolgt. Er sei der Meinung gewesen, die diesbezügliche im Jahre 1997 erteilte Bewilligung sei weiter aufrecht. An sein Schreiben vom 14. Oktober 1998, wonach die Angabe der Firma A-Spedition in Berg in den Bewilligungsbescheiden zur Sammelmanmeldung entfallen könne, habe er sich nicht mehr erinnert. S. räumte weiters ein, dass die Abnahme des Raumverschlusses und die Überprüfung der Einfuhrpapiere durch die Firma A-Spedition erfolgen hätten müssen, wäre diese Firma im damals gültigen Bescheid genannt gewesen. Er habe die genannte Firma auch diesbezüglich telefonisch angewiesen. Da er davon ausgegangen sei, die Überprüfung werde ohnehin vorgenommen, habe er die Bestätigung über die Ordnungsmäßigkeit des Raumverschlusses und dessen Abnahme angebracht. Der Vertreter des Zollamtes Salzburg wies auf den Umstand hin, dass aufgrund des für die Übermittlung der Zollpapiere an die Firma B-Spedition an die Firma A-Spedition bezahlten Preises von € 3,70 je Lieferung eine Überprüfung der Einfuhrpapiere und des Raumverschlusses nicht vom vereinbarten Leistungsumfang erfasst gewesen sein könne, zumal bereits im Jahre 1997 der Betrag von € 100,00 je Abfertigung und Ende 2003 der Betrag von € 12,00 vereinbart worden seien. Das Zollamt Salzburg beantragte die Abweisung der Beschwerde und in eventu einer Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK festzustellen. Die Bf. beantragte die Stattgabe der Beschwerde, da die Voraussetzungen für die Anwendung des Art. 859 ZK-DVO gegeben seien und zudem dem Zollamt Berg die jeweils für die Bf. gültige Bewilligung vorgelegen sei.

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

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

Gemäß Abs. 3 leg. cit. sind Zollschuldner:

- die Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat;
- die Personen, die an dieser Entziehung beteiligt waren, obwohl sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass sie die Ware der zollamtlichen Überwachung entziehen;
- die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie im Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass diese der zollamtlichen Überwachung entzogen worden war;
- gegebenenfalls die Person, welche die Verpflichtungen einzuhalten hatte, die sich aus der vorübergehenden Verwahrung einer einfuhrabgabepflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben.

Gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer

---

einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

Gemäß Art. 97 Abs. 2 Buchstabe b ZK hat unter dem Vorbehalt, dass die Anwendung der gemeinschaftlichen Maßnahmen, denen die Waren unterliegen, gewährleistet ist, jeder Mitgliedstaat die Möglichkeit vereinfachte Versandverfahren vorzusehen, die unter bestimmten Umständen für Waren gelten, die nicht für den Verkehr im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats bestimmt sind.

Gemäß § 62 Abs. 3 Z. 1 ZollR-DG genügt im Sinn des Artikels 97 Abs.2 Buchstabe b ZK für das Versandverfahren von einer österreichischen Zollstelle in den inländischen Betrieb einer Person, die befugt ist, Waren durch Anschreibung in ein Zollverfahren zu überführen, die Abgabe einer Ausfertigung eines Begleitpapiers, in dem die Menge und Art der Waren angeführt und auf das vereinfachte Verfahren hingewiesen ist; der Inhaber der Bewilligung des vereinfachten Verfahrens gilt als Hauptverpflichteter.

Gemäß Art. 865 ZK-DVO stellen die Zollanmeldung einer Ware oder jede andere Handlung mit den gleichen Rechtswirkungen sowie die Vorlage eines Dokuments zur Bescheinigung durch die zuständigen Behörden ein Entziehen der Ware aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne des Artikels 203 Absatz 1 des Zollkodex dar, wenn dieses Vorgehen zur Folge hat, dass der Ware fälschlicherweise der zollrechtliche Status einer Gemeinschaftsware zuerkannt wird.

Art. 204 ZK regelt die Einfuhrzollschuldentstehung bei Verfehlungen, die nicht bereits ein Entziehen der Waren aus der zollamtlichen Überwachung gemäß Art. 203 ZK bedeuten. Die Zollschuldentstehung durch Entziehen gemäß Art. 203 ZK geht daher einer Einfuhrzollschuldentstehung durch eine Pflichtverletzung nach Art. 204 ZK vor.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt entgegen der Beurteilung des Zollamtes Salzburg in der angefochtenen Entscheidung und der Rechtsmeinung der Bf. zur Überzeugung, dass die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen wurden. Zum Einen wurden die Fracht- und Lieferpapiere, die jeweilige Rechnung der Firma A... an die Firma B. stellt dabei das Begleitpapier im Sinne des § 62 Abs. 3 Z. 1 ZollR-DG dar, nach den übereinstimmenden Aussagen von Herrn S., Frau G. und N. bei den betroffenen Grenzspeditionen abgegeben und an die Firma B-Spedition gesandt. Die zeitweilige Entfernung des Versandscheines (im vereinfachten Versandverfahren das Begleitpapier) von der Ware, auf die er sich bezieht, verhindert es, dass er auf Verlangen der Zollstellen vorgelegt werden kann, und stellt damit eine Entziehung dieser Ware aus der zollamtlichen Überwachung dar, auch wenn die

Zollverwaltung zu keinem Zeitpunkt die Vorlage des Versandscheines verlangt oder festgestellt hat, dass er ihr nicht ohne nennenswerte Verzögerung hätte vorgelegt werden können (vgl. Urteil des EuGH vom 29.4.2004, Rs. C-222/01). Zum Anderen wurden die Waren in der Folge unter Vorlage von Ausgangsrechnungen sowie Anführung der Sammelmeldungskennnummer 600/702 zur Ausfuhr gestellt und abgefertigt, wodurch der Ware fälschlicherweise der zollrechtliche Status einer Gemeinschaftsware zuerkannt wurde. Dies hatte zur Folge, dass die konkrete zollamtliche Überwachungstätigkeit eingestellt wurde, weshalb die Zollschuld auch in diesem Fall nach Art. 203 ZK zu erheben ist (Art. 865 ZK-DVO).

Nach der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf die Abgabenbehörde zweiter Instanz in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelbehörde in Aussicht genommenen rechtlichen Art nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid im Ergebnis erstmals erlassen. Sie darf beispielsweise nicht erstmals eine Abgabe überhaupt oder eine andere Abgabe an Stelle der festgesetzten Abgabe vorschreiben oder eine Partei erstmals in eine Schuldnerposition verweisen. Würde die Rechtsmittelbehörde diese Befugnis für sich in Anspruch nehmen, dann wäre dies ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Behörde erster Instanz (Stoll, BAO-Kommentar, 2800). Dem verfahrensgegenständlichen Fall liegt aber bereits der Sachverhalt zugrunde, dass die Waren unmittelbar nachdem die Waren in das vereinfachte Versandverfahren übergeführt worden sind, unter Vorlage von Ausgangsrechnungen (Fa. B. an Fa. P.) sowie Anführung der

Sammelmeldungskennnummer 600/702 zur Ausfuhr gestellt und abgefertigt wurden, ohne dass die mit dem vereinfachten Versandschein angewiesenen Waren jemals an einen zugelassenen Warenübernahmeort befördert und entsprechend den Anordnungen im Bewilligungsbescheid übernommen worden sind. Die Einfuhrzollschuldentstehung aufgrund dieses Sachverhaltes war bereits Gegenstand des angefochtenen Bescheides. Eine rechtlich andere Beurteilung der Sache durch die Berufungsbehörde ist bei Identität der Sache nicht nur zulässig, sondern gemäß § 289 BAO geboten.

Zollschuldner nach Art. 203 Abs. 3 ZK sind die Person, die die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat, im verfahrensgegenständlichen Fall der jeweilige Kraftfahrer, und die Personen, die an der Entziehung beteiligt waren, obwohl sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass sie die Ware der zollamtlichen Überwachung entziehen. Demnach kommt die Firma B-Spedition als Zollschuldnerin in Betracht, wenn sie durch grob fahrlässiges Handeln an der Entziehung beteiligt war. Schließlich kann auf eine weitere Person, den Pflichteninhaber, nach Art. 203 Abs. 3 vierter Gedankenstrich ZK zurückgegriffen werden. Für diese Zollschuldnerschaft kommt es weder auf ein Verschulden des Pflichteninhabers an, noch auf das Wissen oder Wissenmüssen um das Entziehen. Pflichteninhaberin ist die Bf. durch die

---

erteilte Bewilligung des Zollamtes Salzburg vom 30. April 2002 für das vereinfachte Versandverfahren, weshalb sie gemäß § 62 Abs. 3 Z. 1 ZollR-DG als Hauptverpflichtete gilt.

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner sind diese gemäß Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet. Bei der Entscheidung einen der Zollschuldner in Anspruch zu nehmen, müssen die Zollbehörden nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände entscheiden. Eine Abgabenvorschreibung an den jeweiligen Kraftfahrer, den an der Zollschuldentstehung mangels Kenntnis der Bewilligungsbescheide des Hauptzollamtes Salzburg kein Verschulden trifft, wäre nicht nur unbillig, sondern auch völlig unzweckmäßig, da diese namentlich nicht bekannt sind, zumeist slowakische Frachtführer tätig waren und die Abgabenvorschreibung für jeden Einzelfall erfolgen müsste.

Es verbleiben als mögliche Zollschuldner somit die Bf. gemäß Art. 203 Abs. 3 vierter Gedankenstrich ZK und bei Vorliegen von zumindest grober Fahrlässigkeit die Firma B-Spedition gemäß Art. 203 Abs. 3 zweiter Gedankenstrich ZK. Wenn auch Billigkeitserwägungen für eine Zollschuldvorschreibung an die Firma B-Spedition sprechen mögen, da die Bf. jedenfalls an den Entziehungshandlungen kein Verschulden trifft, sprechen gewichtigere Gründe der Zweckmäßigkeit ausschließlich für eine Abgabenvorschreibung an die Bf. Die Bf. hat im Versandverfahren als Hauptverpflichtete eine besondere Stellung, vom (deutschen) Bundesfinanzhof als Garantenstellung bezeichnet, die erst mit dem Eintreffen der Waren in den in der Bewilligung genannten Betrieben und der Anschreibung der Waren endet. Zudem wäre bei einer Stattgabe der vorliegenden Beschwerde und erstmaligen Abgabenvorschreibung an die Firma B-Spedition gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK eine Mitteilung an den Zollschuldner für rund die Hälfte der Warenaufnahmen nicht mehr möglich. Weiters wurden die Abgaben von der Bf. bereits entrichtet, weshalb die Zollschuld gemäß Art. 233 Buchstabe a ZK erloschen ist. Völlig unzweckmäßig wäre daher die Rückzahlung dieser Abgaben und Neuvorschreibung an eine andere Person, bei der nicht sichergestellt ist, ob sie wegen des Erfordernisses eines subjektiven Tatbestandsmerkmals überhaupt als Zollschuldner herangezogen werden kann. Die Klärung des Ausmaßes eines Verschuldens der Firma B-Spedition bzw. von Herrn S. sollte daher dem von der Bf. bereits beantragten Erstattungsverfahren nach Art. 239 ZK vorbehalten bleiben. Die Bf. war aus den vorgenannten Gründen als Abgabenschuldnerin gemäß Art. 203 Abs. 3 vierter Gedankenstrich ZK als Zollschuldner heranzuziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 23. Juni 2006