

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter *****R***** in der Beschwerdesache *****Bf*****, vertreten durch *****RA*****, über die Beschwerde vom 24.02.2016 gegen die drei Bescheide des damaligen Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 26. Jänner 2016 betreffend Erstattung von Eingangsabgaben Zln. *****1*****, *****2***** und *****3***** zu Recht erkannt:

- I. Der Spruch des Bescheides Zl. *****1***** wird dahingehend geändert, dass die Wortfolge „Eingabe vom 16.11.2009“ ersetzt wird durch die Wortfolge „Eingabe vom 13.12.2010“.
- II. Der Spruch des Bescheides Zl. *****2***** wird dahingehend geändert, dass die Wortfolge „Eingabe vom 16.11.2009“ ersetzt wird durch die Wortfolge „Eingabe vom 09.09.2010“.
- III. Der Spruch des Bescheides Zl. *****3***** wird dahingehend geändert, dass die Wortfolge „Eingabe vom 16.11.2009“ ersetzt wird durch die Wortfolge „Eingabe vom 12.11.2009“.
- IV. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
- V. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit den an die ****Bf**** (Bf.) gerichteten im Spruch genannten Bescheiden vom 26.01.2016 wies das damalige Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien (Zollamt) jeweils die Anträge der Bf. auf Erstattung der Eingangsabgaben gem. Art. 239 ZK ab. Gegen diese drei Bescheide richtet sich die vorliegende Beschwerde.

Das Zollamt wies diese Beschwerde mit den drei nachstehend angeführten Beschwerdevereinscheidungen vom 12.06.2018 als unbegründet ab:

Bescheid *****1*****: BVE *****4*****

Bescheid *****2*****: BVE *****5*****

Bescheid *****3*****: BVE *****6*****

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 12.07.2018 den Vorlageantrag.

Am 28.07.2022 fand in Wien die mündliche Verhandlung statt.

Am 09.08.2022 langte beim Bundesfinanzgericht das Schreiben der Bf. vom 03.08.2022 ein, dem u.a. zu entnehmen ist, dass sie neben den vorgeschriebenen Abgaben (€ 1.260.312,13) Kosten in der Höhe von € 102.682,83 zu leisten gehabt habe. Seitens ihrer Versicherung sei jeder Verzollungsvorgang als eigener Schadensfall qualifiziert worden, sodass sich der insgesamt zu tragende Selbstbehalt auf € 277.500,00 belaufen habe.

Am 30.08.2022 fand auf Antrag der Bf. beim BFG die Einvernahme des Zollbeamten ***NN1*** und der ehemaligen Niederlassungsleiterin der Bf., Frau ***NN2***, statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die den drei angefochtenen Bescheiden zugrundeliegenden drei Erstattungsanträge beziehen sich auf 107 Nachforderungsbescheide des damaligen Zollamts Eisenstadt Flughafen Wien und die in diesen Bescheiden angeführten Zollanmeldungen. Mit diesen Zollanmeldungen meldete die Rechtsvorgängerin der Bf. als Anmelderin aus Kroatien stammende Waren zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung an. Im Feld 31 (Warenbezeichnung) dieser Zollanmeldungen vermerkte sie „andere Instant Green tea mix“ bzw. „andere Instant black tea mix“. Laut Angaben im Feld 33 dieser Zollanmeldungen handelte es sich dabei um Waren der Warennummer 2101 2092 80 der Kombinierten Nomenklatur (KN).

Mittlerweile steht fest, dass die eingeführten Waren als Zucker unter Warennummer 1701 9100 in die KN einzureihen sind. Die auf Grund der falschen Erklärungen in den betreffenden Zollanmeldungen gegenüber der Bf. vorgenommenen Abgabennachforderungen (Zucker der Warennummer 1701 hat eine deutlich höhere Abgabenbelastung als Lebensmittelzubereitungen der Warennummern 2101) sind mittlerweile in Rechtskraft erwachsen. Die Bf. hat die Abgaben zur Gänze entrichtet.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiserhebung seitens des Bundesfinanzgerichtes erfolgte durch Einsichtnahme in die vom Zollamt elektronisch vorgelegten Verwaltungsakte und unter Berücksichtigung der Eingaben der Bf.

Darüber hinaus wurde auch auf die im Rahmen der mündlichen Verhandlung und der Zeugeneinvernahmen gewonnenen Erkenntnisse Bedacht genommen.

Daraus ergibt sich der oben wiedergegebene Sachverhalt und der geschilderte Verfahrensgang.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

Rechtslage:

Art. 239 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. L 302 vom 19.10.1992, (Zollkodex - ZK) lautet:

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

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

Gemäß Art. 899 Abs. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. L 253 vom 11.10.1993, (Zollkodex-Durchführungsverordnung - ZK-DVO) obliegt die Entscheidung über einen Antrag nach Art. 239 ZK - von hier nicht interessierenden Fällen der Befassung der Kommission nach Art. 905 ZK-DVO abgesehen - der Zollbehörde, wenn es sich um besondere Fälle handelt, die sich aus Umständen ergeben, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind.

§ 83 ZollR-DG in der damals gültigen Fassung bestimmt:

Im Falle einer Erstattung oder eines Erlasses der sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben nach den Bestimmungen des Artikels 239 ZK in Verbindung mit Artikel 899 Abs. 2 ZK-DVO liegt ein besonderer Fall dann vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist. Letzterenfalls stellt die betrügerische Absicht oder grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten keinen Ausschließungsgrund für die Gewährung einer Erstattung oder eines Erlasses dar, sofern alle sonstigen Voraussetzungen vorliegen und eine Gesamtbetrachtung für eine Entscheidung zugunsten des Antragstellers spricht. Eine Vorlage an die Europäische Kommission hat zu unterbleiben.

Erwägungen:

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesfinanzgericht die Bf. mit der Ladung vom 30.06.2022 u.a. aufgefordert hat, im Rahmen der Verhandlung am 28.07.2022 alle vor den ersten Zollabfertigungen erhaltenen Unterlagen (Aufträge, Vollmachten etc.) vorzulegen, auf Grund derer sie in den verfahrensgegenständlichen Fällen als Anmelderin eingeschritten ist. Die Bf. hat bei der Verhandlung dazu einen einzigen Vordruck „Auftrag zur EU-Einfuhrabfertigung“ vorgelegt, die den Stempel der ***NN3*** mit Sitz in der Tschechischen Republik trägt.

Dieses mit 04.02.2008 datierte Dokument kann aus mehreren Gründen nicht als Nachweis der Vertretungsmacht iSd Art. 5 ZK iVm § 38 ZollR-DG gewertet werden:

1. Die Bf. hat mittlerweile eingeräumt, mit den Empfängern, also auch mit der ***NN3***, nie in geschäftlichen Kontakt gestanden zu sein.
2. Der Vordruck ist offensichtlich von verschiedenen Personen ausgefüllt worden. Dies ergibt sich eindeutig aus den klar unterschiedlichen Handschriften, die ein völlig unterschiedliches Schriftbild zeigen. Es liegt daher der Verdacht nahe, dass eine andere Person als der Unterzeichner den „Auftrag“ ausgefüllt hat und dass die in blauer Schrift vorgenommenen Vermerke auf dem ursprünglich in schwarzer Schrift erstellten Vordruck erst im Nachhinein angebracht worden sind, der Auftrag also ungültig ist.
3. Die „Unterschrift“ stellt sich als unleserliches Gekritzel dar, das keinerlei Rückschlüsse auf die Person des Unterzeichners zulässt.
4. Der „Auftrag“ ist von einem FAX-Gerät mit der Kennung „***7***“ versandt worden, was wiederum dafürspricht, dass die Bf. keinen Kontakt mit der ***NN3*** hatte.
5. Der „Auftrag“ wurde mit einem blauen Stift nachträglich abgeändert. Der ursprünglich in schwarzer Schrift erstellte Vordruck sollte nur für eine einzelne Sendung gelten, wie sich aus der Eintragung € 9.637,00 ergibt. Dazu wird bemerkt, dass der Rechnungswert bei den einzelnen Sendungen (auf Grund des unterschiedlichen Gewichts des Zuckers) differiert. Der Vordruck war offensichtlich für die Zollabfertigung CRN ***11*** (die sich tatsächlich auf eine Faktura mit diesem Wert bezieht) bestimmt. Durch Ankreuzen des Wortes „global“ wollte offensichtlich jemand erreichen, dass der „Auftrag“ für alle Sendungen an die ***NN3*** gelten soll. Die einseitige Abänderung einer Vollmacht durch einen Dritten ist aber unzulässig.
6. Die Zeugin ***NN2*** hat im Zuge ihrer Befragung am 30.08.2022 ausgesagt, es habe keine Vollmachten für den Einzelfall, sondern bloß eine globale Vollmacht des Speditionsunternehmens ***8*** gegeben.

Es ist daher als erstes Zwischenergebnis festzuhalten, dass die Bf. nach der Aktenlage bei allen in Rede stehenden Zollabfertigungen ohne Vertretungsmacht eingeschritten ist.

Die Bf. stützt ihren Antrag auf die Bestimmungen des Art. 239 ZK iVm Art. 905 Abs. 1 ZK-DVO und § 83 ZollR-DG und meint, es läge ein besonderer Fall vor und die Abgabenbelastung erweise sich als unbillig nach Lage der Sache.

Art. 239 ZK stellt nach der Rechtsprechung des EuGH eine allgemeine Billigkeitsklausel dar, die eine außergewöhnliche Situation erfassen soll, in der sich der Anmelder möglicherweise im Vergleich zu anderen, die gleiche Tätigkeit ausübenden Wirtschaftsteilnehmern befindet (vgl. etwa EuGH 22.3.2012, C-506/09P, Portugal/Transn utica, Rn. 65, und EuGH 17.2.2011, C-494/09, Bolton Alimentari SpA, Rn. 60), und die zum Erlass von Einfuhrabgaben f hrt, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind, wenn nämlich ein besonderer Fall gegeben ist und keine offensichtliche Fahrlässigkeit oder betrügerische Absicht seitens des Abgabepflichtigen vorliegt (vgl. etwa VwGH 11.3.2020, Ra 2019/16/0217; EuGH 29.7.2019, C-589/17, Prenatal SA, Rn. 37; EuGH 25.7.2018, C-574/17P, Kommission/Combaro SA, Rn. 45; EuGH 25.7.2008, C-204/07P, C.A.S. SpA/Kommission, Rn. 86). Diese beiden Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein (vgl. VwGH 28.2.2019, Ra 2019/16/0048).

Die von der Bf. angemeldeten Waren stammten zum Großteil von dem in Kroatien ansässigen Unternehmen ***9***. Das Bundesfinanzgericht hat auf Grund der Bearbeitung anderer Rechtsmittel Kenntnis davon, dass vergleichbare Erzeugnisse des selben Versenders, Gegenstand von zahlreichen Malversationen waren, die darauf abzielten, die für Zucker bestehende besonders hohe Abgabenbelastung durch falsche Angaben der Warennummern in den Zollanmeldungen (2101 statt zutreffend 1701) rechtswidrig zu umgehen. Auch in jenen Fällen enthielt die Warenbeschreibung die Bezeichnung „tea mix“. Einer der Beteiligten (ein Zuckerh ndler) räumte zu den damals eingeführten Waren ein, dass es sich bei der Beimengung von Tee um eine „von seinen Abnehmern akzeptierte Verunreinigung“ gehandelt habe. Der Zucker sei letztlich in der Lebensmittelindustrie verwendet worden (z.B. bei der Schokoladenerzeugung), wo die „Verunreinigung“ mit Tee nicht gestört habe.

Da auch in den vorliegenden Fällen die eingeführten Waren laut Feststellungen der TUA nur schwach nach Tee riechen, ist anzunehmen, dass sie ebenfalls als Zucker eingesetzt worden sind und dass auch hier bewusst die irreführende Bezeichnung „teamix“ nur aus dem Grund verwendet wurde, um in betrügerischer Absicht eine Einreihung unter die zutreffende Warennummer 1701 (Zucker) zu verhindern.

Nach der Aktenlage hatten damals (im Jahr 2008) weder das Zollamt noch die Bf. Kenntnis von derartigen Betrügereien im Zusammenhang mit Einfuhren von Zucker der verfahrensgegenständlichen Art des genannten Versenders.

Das Zollamt ist daher im Recht, wenn es feststellt, dass der Bf. kein betrügerisches Handeln anzulasten ist.

Zu prüfen bleibt, ob der Feststellung des Zollamtes, der Bf. sei offensichtliche Fahrlässigkeit vorzuwerfen, Berechtigung zukommt. Das Zollamt sieht die diesbezügliche Tatbestandsverwirklichung dadurch gegeben, dass Zollorgane damals Mitarbeitern der Bf. gegenüber den Verdacht geäußert hätten, dass es sich bei den eingeführten Wirtschaftsgütern um Zucker iSd KN handeln könnte. Außerdem hätten die Zollbeamten der Bf. mitgeteilt, dass für die zur Abfertigung gestellten Waren ein Risikoprofil bestehe. Die offensichtliche Fahrlässigkeit werde dadurch erkennbar, dass die Bf. dennoch zahlreiche Abfertigungen mit dieser zweifelhaften Warennummer getätigt habe.

Die Bf. bestreitet vehement, dass es vor den Zollabfertigungen zu den eben angesprochenen Äußerungen der Zollorgane gekommen sei.

Die dazu seitens des Bundesfinanzgerichtes befragte ehemalige Niederlassungsleiterin der Bf. hat im Zuge ihrer Einvernahme als Zeugin am 30.08.2022 ausgesagt, sie könne sich nicht vorstellen, dass es zu derartigen „Warnungen“ der Zollbeamten gekommen sein könnte. Zutreffendenfalls hätte sie nämlich sofort die Verzollungen gestoppt, weil ihr die Angelegenheit sonst zu riskant gewesen sei.

Der ebenfalls als Zeuge einvernommene Abfertigungsbeamte ***NN1*** sagte aus, dass die Zollorgane den Mitarbeitern der Bf. keine Informationen hinsichtlich des Risikoprofils zukommen ließen. Die Zollbeamten hätten der Bf. aber sehr wohl mitgeteilt, dass es sich um Zucker [iSd KN] handeln könne. Dies deshalb, weil sich ein entsprechender Verdacht aus dem behördeninternen Risikoprofil ergeben habe. Er könne sich nicht mehr erinnern, wann und an wen diese Mitteilungen ergangen seien. Generell sei es nicht seine Aufgabe, Speditionsunternehmen hinsichtlich der Abgabe der Zollanmeldungen zu warnen.

Das Bundesfinanzgericht erachtet es auf Grund der zitierten Aussagen der beiden Zeugen und nach der Aktenlage nicht mit der erforderlichen Sicherheit als erwiesen, dass die Zollorgane gegenüber Mitarbeitern der Bf. tatsächlich bereits vor der Überlassung zum freien Verkehr den Verdacht geäußert haben, dass es sich bei den eingeführten Erzeugnissen um Zucker handeln könnte. Die Aussage der Zeugin, wonach sie nach einer solchen Warnung keine einschlägigen Zollabfertigungen mehr vorgenommen hätte, erscheint lebensnah, nachvollziehbar und glaubwürdig. Diese Glaubwürdigkeit lässt sich mit der nur sehr vage formulierten gegenteiligen Behauptung des Zeugen nicht erschüttern.

Da somit nicht zweifelfrei erwiesen ist, dass es zu den vom Zollamt angesprochenen Warnungen an die Bf. tatsächlich gekommen ist, lässt sich der auf diese Annahme gegründete Vorwurf des Zollamtes, die Bf. habe trotz dieser Hinweise die Zollanmeldungen abgegeben und damit grob fahrlässig gehandelt, nicht aufrechterhalten.

Damit ist für die Bf. aber nichts gewonnen. Denn nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts ist der Bf. aus anderen Gründen grobe Fahrlässigkeit bzw. auffallende Sorglosigkeit anzulasten.

Zur groben Fahrlässigkeit:

Die Bf. hat in allen in Rede stehenden Zollanmeldungen das Vertretungsverhältnis unrichtig dargestellt.

Sie hat in allen Zollanmeldungen erklärt, als indirekte Vertreterin der im Feld 8 der Zollanmeldungen genannten Unternehmen (z.B. ***NN3*** mit Sitz in der Tschechischen Republik) einzuschreiten.

Tatsächlich hatte sie aber – wie mittlerweile feststeht – keinerlei Kontakte mit diesen verschiedenen Unternehmen. Sie war vielmehr in allen Fällen von der Spedition ***8*** zur Verzollung beauftragt worden (siehe Antwort zur Frage 12 laut Niederschrift vom 28.07.2022 und Antworten zu den Fragen 5 und 6 der Zeugin laut Niederschrift vom 30.08.2022).

Die Rechtsmacht, die eine Person in die Lage versetzt, durch Vertreterhandeln Rechtswirkungen unmittelbar für und gegen den Vertretenen zu begründen, nennt man Vertretungsmacht.

Der Vertreter muss eine solche Vertretungsmacht besitzen, andernfalls sein Vertreterhandeln keine Fremd- oder Außenwirkung erzeugen kann. Aus diesem Grund bestimmt auch Art. 5 Abs. 4 letzter Satz ZK, dass Personen, die erklären, im Namen oder für Rechnungen eines anderen zu handeln, aber keine Vertretungsmacht besitzen, als in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelnd gelten.

Die Bf. verfügte zum Zeitpunkt der Zollabfertigungen über keine formelle rechtsgeschäftlich erteilte Vertretungsmacht (schriftlichen Auftrag gem. § 38 Abs. 2 ZollR-DG) der Abnehmer (siehe oben).

Der Umstand, dass das Zollamt im Zuge der Zollabfertigungen von einer Glaubhaftmachung der Vertretungsmacht durch die Bf. ausging, ändert nichts an der – somit mittlerweile feststehenden – Tatsache, dass vom Bestehen der gesetzlich geforderten Vertretungsmacht im Zeitpunkt der Abgabe der in Rede stehenden Zollanmeldungen keine Rede sein kann.

Ob die Warenempfänger die eingeführten Erzeugnisse übernommen haben und ob sie dadurch allenfalls von der Abgabe einer Zollanmeldung auf ihre Rechnung Kenntnis erlangten ist für die Frage der Vertretung ohne Belang. Denn eine fehlende Bevollmächtigung kann, wenn ein vollmachtloser Vertreter eine Zollanmeldung abgibt, nicht durch nachträgliche Genehmigung des Vertretenen geheilt werden. Es muss vielmehr bereits zum Zeitpunkt der

Zollschuldentstehung, also bei Annahme der Zollanmeldung, ein für allemal feststehen, wer Zolls Schuldner ist (siehe Witte, 5. Auflage, Zollkodex, Rz. 34 zu Art. 5).

Die Bf. weist immer wieder darauf hin, dass sie in allen Fällen im Auftrag der Spedition ***8*** als Zollanmelderin eingeschritten ist. Sie hat es aber unterlassen, dieses Unternehmen in den Zollanmeldungen zu nennen. Die Auftragserteilung durch das genannte Speditionsunternehmen hat auch sonst dort keinen Niederschlag gefunden. Die Bf. hat vielmehr durch die Codierung 4 in den Zollanmeldungen unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass sie als indirekte Vertreterin der in den Anmeldungen genannten Warenempfänger im eigenen Namen und auf deren Rechnung handelt.

Es kommt daher nicht auf die Auftragserteilung durch die ***8*** an. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass (eine entsprechende Vertretungsmacht des indirekten Vertreters vorausgesetzt) ein in der Zollanmeldung genannter indirekt Vertretener (hier die Endabnehmer in den anderen Mitgliedstaaten) im Gegensatz zu einem in der Zollanmeldung nicht genannten Auftraggeber (hier die ***8*** gem. Art. 201 Abs. 3 UA 1 Satz 2 ZK zum Zolls Schuldner wird.

Aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes ist es völlig unverständlich, warum die Bf. in den vorliegenden Fällen auf die geforderte Erteilung der Vertretungsmacht durch die Warenempfänger verzichtet hat, war doch dieses Vorgehen aus mehreren Gründen mit erheblichem finanziellen Risiko behaftet:

Zum einen ist der indirekte Vertreter durch die Abgabe der Zollanmeldung gem. Art. 201 Abs. 3 UA 1 Satz 1 ZK selbst Zolls Schuldner, weil er gem. Art. 4 Nr. 18 ZK Anmelder ist. Dabei ist er gemeinsam mit dem indirekt Vertretenen Gesamtschuldner nach Art. 213 ZK. In den vorliegenden Fällen wollte die Bf. mit den in den Zollanmeldungen genannten Warenempfängern ohne jegliche vorherige Kontaktaufnahme und ohne Vorliegen eines Auftrages und vor allem ohne jegliche finanzielle Absicherung eine gesamtschuldnerische Verpflichtung eingehen.

Darüber hinaus hat die Bf. mit ihrer Sorglosigkeit (Handeln ohne Vertretungsmacht) riskiert, dass diese Empfänger nach den Zollabfertigungen einwenden könnten, sie hätten nie einen Auftrag zur indirekten Vertretung erteilt. Da die Unerweislichkeit der Vertretungsmacht zu Lasten des Vertreters geht (BFH 2.4.1987, VIIR60/84), hat die Bf. riskiert, dass sich die Käufer der Waren mit großen Erfolgsaussichten gegen eine Heranziehung als Zolls Schuldner zur Wehr setzen können.

Die Bf. hat also das Risiko auf sich genommen, als in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelnd (falsus procurator) angesehen zu werden und somit als einziger Zolls Schuldner zur Entrichtung der Eingangsabgaben verpflichtet zu werden. Denn bei fehlender

Vertretungsmacht wird der Vertretene nicht berechtigt und verpflichtet. Die Wirkungen des Vertreterhandelns treffen in diesen Fällen nur den Vertreter (Art. 5 Abs. 4 UA 2 ZK).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist es auf Grund der falschen Angaben der Bf. nicht möglich, jene Unternehmen, die den Zucker tatsächlich bezogen haben und die auch den größten wirtschaftlichen Vorteil aus der Fehlтарифierung erzielt haben, mit Erfolg als Zollschuldner gem. Art. 201 Abs. 3 zweiter Satz ZK heranzuziehen. Denn auf den vermeintlich Vertretenen können die Zollbehörden nicht zurückgreifen (siehe Witte, 6. Auflage, Zollkodex, Rz. 49 zu Art. 5).

Die gesetzlichen Regelungen über die Stellvertretung in Art. 5 ZK gehören zu den elementaren Bestimmungen des Zollrechts. Es kann als gesichert angenommen werden, dass der Bf., die seit Jahrzehnten als Zollspedition tätig ist und es dabei gewerbsmäßig übernimmt, Zollanmeldungen als Vertreterin auf Rechnung anderer Unternehmen abzugeben, diese Regelungen im Detail genau so bekannt waren, wie die (oben aufgezeigten) weitreichenden Folgen, die sich aus diesbezüglichen Falschangaben sowohl für die Behörde als auch für den Anmelder ergeben. Dass sie dennoch das Vorliegen eines tatsächlich nicht bestehenden Vertretungsverhältnisses vorgetäuscht hat, kann daher nur als grobe Fahrlässigkeit gewertet werden.

Zur auffallenden Sorglosigkeit:

Die vorliegenden Zollabfertigungen waren aus mehreren Gründen mit einem enorm hohen finanziellen Risiko für die Bf. behaftet:

Zum einen haben Mitarbeiter der Bf. vor den ersten Verzollungen die Waren selbst beschaut und dabei festgestellt, dass es sich um ein pulverförmiges Zuckergemenge handelt (siehe Antworten zu Fragen 10 und 11 laut Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung vom 28.07.2022). Außerdem war der Bf. auf Grund der ihr vorliegenden Produktspezifikationen der außerordentlich hohe Zuckeranteil (mehr als 97 %) der Waren bekannt. Der Bf., die schon damals über eine jahrzehntelange Erfahrung als Verzollungsspediteur verfügte, hätte daher bewusst sein müssen, dass die Einreihung dieser Ware in den Zolltarif als Zucker der Position 1701 der KN durchaus naheliegend ist. Durch die laufenden Probeziehungen des Zollamtes hätten die schon auf Grund der Warenbeschaffenheit bestehenden Zweifel an der Richtigkeit der von ihr angegebenen Warennummer 2101 der KN zusätzlich verstärkt werden müssen.

Zum anderen ist darauf hinzuweisen, dass das Eingehen eines Gesamtschuldverhältnisses schon unter gewöhnlichen Umständen ein erhebliches finanzielles Risiko für einen Spediteur birgt. Dieses Risiko ist noch viel größer, wenn es sich bei den gesamtschuldnerisch verpflichteten Kunden um fremde Unternehmen handelt, mit denen keinerlei geschäftliche Kontakte bestehen.

Aus diesen beiden Gründen ist es aus Sicht des Bundesfinanzgerichts völlig unverständlich, warum die Bf. ihren Geschäftspartnern nicht entsprechende Garantien (wie Bankbürgschaften) oder (in der Branche durchaus übliche) Depotzahlungen abverlangt hat, um das für sie selbst bestehende wirtschaftliche Risiko zu minimieren. Die Bf. hat nach der Aktenlage auch sonst keine angemessenen Schritte zum Zwecke der eigenen Absicherung unternommen. Dieses auffallend sorglose Handeln der Bf. ist daher ebenfalls als offensichtliche Fahrlässigkeit zu werten und steht einer Erstattung gem. Art. 239 ZK entgegen.

Liegt ein besonderer Fall vor?

Selbst wenn man – wie die Bf. – davon ausgehen möchte, dass ihr doch keine grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen sei, kommt die begehrte Erstattung deshalb nicht in Betracht, weil – wie nachstehend näher auszuführen sein wird – kein besonderer Fall iSd Art. 899 ZK-DVO vorliegt:

Nach ständiger Rechtsprechung setzt ein solcher besonderer Fall voraus, dass sich der Antragsteller im Vergleich zu anderen Wirtschaftsteilnehmern, die die gleiche Tätigkeit ausüben, in einer außergewöhnlichen Lage befindet (vgl. EuGH 17.02.2011, C-494/09).

Anhaltspunkte für die Auslegung der unbestimmten Rechtsbegriffe „besonderer Fall“ bzw. „besonderer Umstand“ ergeben sich aus dem Informationspapier der Kommission über die Anwendung der Artikel 220 Absatz 2 Buchstabe b) und 239 des Zollkodex der Gemeinschaften, TAXUD-2002-05607-03-00-DE-TRA-00 (FR). Dort heißt es u.a.:

„Nach der gemeinschaftlichen Rechtsprechung ist das Vorliegen besonderer Umstände nachgewiesen, wenn sich aus den Umständen des Falles ergibt, dass sich der Abgabenschuldner im Vergleich zu anderen Wirtschaftsteilnehmern, die die gleiche Tätigkeit ausüben, in einer außergewöhnlichen Lage befindet und dass er ohne diese Umstände den Nachteil, der in der Nacherhebung der Zölle liegt, nicht erlitten hätte (Urteil vom 26.3.1987 in der Rechtssache „Coopérative agricole d’approvisionnement des Aviron“, 58/86, Rdnr. 22; Urteil vom 25.2.1999 in der Rechtssache „Trans-Ex-Import“, C-86/97, Rdnrn. 21 und 22; Urteil vom 7.9.1999 in der Rechtssache „De Haan“, C-61/98, Rdnrn. 52 und 53 sowie vorgenanntes Urteil in der Rechtssache „Kaufring AG“, Rdnr. 218.

In den anderen Fällen gehört die Entrichtung der gesetzlich geschuldeten Abgaben zum normalen Geschäftsrisiko des Wirtschaftsbeteiligten. Normalerweise haftet ein Anmelder sowohl für die Entrichtung der Einfuhrabgaben als auch für die Ordnungsmäßigkeit der Unterlagen, die er den Zollbehörden vorlegt (70). Die nachteiligen Folgen betrügerischer Handlungen seiner Vertragspartner dürfen daher nicht der Gemeinschaft aufgebürdet werden (71). Insbesondere die Tatsache, dass sich Unterlagen im nachhinein als falsch, gefälscht oder ungültig erweisen, gehört zu den mit der Tätigkeit gerade eines Zollagenten verbundenen beruflichen und geschäftlichen Risiken (72), der im Übrigen versuchen kann, Klage auf

Schadensersatz gegen die Wirtschaftsteilnehmer zu erheben, die in die missbräuchliche Verwendung der fraglichen Unterlagen verwickelt sind.

(70) Siehe vorgenanntes Urteil in der Rechtssache „Eykelens & Malt“, Rdnr. 162.

(71) Urteil vom 17.7.1997 in der Rechtssache „Pascoal e Filhos“, C-97/95, Rdnr. 55

(72) Siehe insbesondere vorgenanntes Urteil vom 18.1.2000 in der Rechtssache „Mehibas Dordtselaan / Kommission“, T-290/97, Rdnr.83 sowie das Urteil vom 13.11.1984 in der Rechtssache „Van Gend & Loos“, verbundene Rechtssachen 98/83 und 230/83, Rdnr. 16.

Ein umsichtiger Wirtschaftsbeteiligter, dem die Vorschriften bekannt sind, muss die Risiken des Marktes, auf dem er tätig ist, berücksichtigen und sie als Teil der normalen Unzuträglichkeiten des Geschäftslebens in Kauf nehmen. Die nachträgliche Kontrolle wäre nämlich zu einem großen Teil nutzlos, wenn die Verwendung falscher, gefälschter oder ungültiger Unterlagen allein eine Erstattung oder einen Erlass rechtfertigen könnte. Außerdem könnte die entgegengesetzte Lösung den Wirtschaftsbeteiligten den Anreiz für eine solch sorgfältiges Vorgehen nehmen und der Staatskasse ein Risiko aufbürden, das in erster Linie die Wirtschaftsteilnehmern zutragen haben. Folglich ist es Aufgabe der Wirtschaftsbeteiligten, im Rahmen ihrer vertraglichen Beziehungen die notwendigen Vorkehrungen zu treffen, um sich gegen die Risiken einer Nacherhebung abzusichern.

Haben jedoch schwerwiegende Verfehlungen der zuständigen Zollbehörden oder der Kommission die unregelmäßige Verwendung der Unterlagen begünstigt, so kann die Erstattung oder der Erlass der Abgaben gewährt werden, wenn dem Zollschuldner keine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit vorgeworfen werden kann (siehe Punkt 2.3.2.) (Urteil vom 17.9.1998 in der Rechtssache „Hilton Beef“, T-50-96, Rdnr. 163).“

Das Zollamt bestreitet das Vorliegen eines besonderen Falls iSd Art. 239 ZK.

Auch nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes liegen im Streitfall weder „besondere Umstände“ iSd zitierten Rechtsprechung vor, die als Grundlage für die von der Bf. begehrte Abgabenerstattung dienen könnten noch ist eine Unbilligkeit nach Lage der Sache erkennbar. Dies wird wie folgt begründet:

Wie bereits oben ausgeführt, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass in den verfahrensgegenständlichen Fällen in den bezug habenden Handelsdokumenten bewusst die irreführende Bezeichnung „teamix“ verwendet wurde, um in betrügerischer Absicht eine Einreihung unter die zutreffende Warennummer 1701 (Zucker) zu verhindern und um vorzutäuschen, dass es sich um Instanttee (Warennummer 2101) handelt. Es ist als gesichert anzunehmen, dass die Bf. von diesen Plänen in Unkenntnis gelassen wurde, um der Verschleierung zum Erfolg zu verhelfen.

Ogleich der Bf. daher kein betrügerisches Handeln vorzuwerfen ist, war ihr dennoch schon vor der ersten Zollabfertigung klar, dass die von ihr angemeldeten Erzeugnisse weitaus überwiegend aus Zucker bestanden. Laut den ihr schon damals vorliegenden Produktspezifikationen betrug der Zuckeranteil mehr als 97 % (!). Die Bf. räumte bei der mündlichen Verhandlung ein, dass ihre Mitarbeiter bereits vor den ersten Zollabfertigungen die Waren selbst beschaut hatten und dass sie dabei feststellen konnten, dass es sich um ein pulverförmiges Zuckergemenge gehandelt hatte. Angesichts der Tatsache, dass es sich bei Zucker um eine mit einer besonders hohen Eingangsabgabenbelastung belegten Ware handelt, hätte die Bf. Vorkehrungen treffen müssen, um das Risiko, im Falle einer Nachforderung als Zollschuldner belangt zu werden, für sich selbst zu minimieren. Denn insbesondere Zucker ist und war - wie viele andere Waren mit besonders hohen Zollsätzen – immer wieder Gegenstand von Zuwiderhandlungen, die darauf abzielen, die Zollbelastung deutlich zu minimieren.

Das Abfertigungszollamt hatte von Beginn an Zweifel an der Richtigkeit der von der Bf. als Anmelderin in den Zollanmeldungen erklärten Warennummern. Es veranlasste daher schon im Zug einer Zollabfertigung am 30.01.2008 nach Probenziehung eine Untersuchung der gestellten Waren durch die Technische Untersuchungsanstalt der Steuer- und Zollkoordination (TUA) in Wien (ETOS-Nr. 388/2008). In den darauffolgenden Zollabfertigungen verwies das Zollamt auf die ausstehenden Untersuchungsergebnisse bzw. entnahm weitere Proben zum Zwecke der Überprüfung der Tarifierung. Im Zuge dieser Untersuchungen kam hervor, dass es sich in allen Fällen um Zucker des Kapitels 17 der KN handelte und die Waren unter 1701 9100 in die KN einzureihen sind.

Die Bf. hatte Kenntnis von der durchgeführten Probenziehung. Auf Grund des außergewöhnlich hohen Zuckeranteils der eingeführten Ware musste die Bf. mit dem Ergebnis der TUA rechnen. Denn nach den Bestimmungen der AV 3 b zur Kombinierten Nomenklatur werden Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht.

Warum sich die Bf. im Zusammenhang mit der Abgabe der in Rede stehenden Zollanmeldungen im Vergleich zu anderen Speditionsunternehmen, die das gleiche Gewerbe ausüben, in einer außergewöhnlichen Lage befunden haben soll, ist nicht erkennbar. Denn die Gefahr, dass sich nach der Probeziehung durch das Zollamt die in der Zollanmeldung erklärte Warennummer der eingeführten Ware nachträglich als unrichtig erweist, gehört genauso wie die daraus resultierenden Abgabennachforderungen zu den mit der Tätigkeit gerade eines Zollspediteurs verbundenen beruflichen und geschäftlichen Risiken.

Der vorgetragene Umstand, dass der Bf. von ihrer Versicherung nur ein Teil der entrichteten Abgaben erstattet worden ist und sie einen Selbstbehalt in der Höhe von € 277.500,00 zu tragen hatte, ist ebenfalls als Ausfluss der normalen Geschäftstätigkeit eines

Wirtschaftsbeteiligten zu sehen und ist für sich alleine als Nachweis für das Vorliegen besonderer Umstände nicht geeignet.

Zu den konkreten Argumenten der Bf., die ihrer Ansicht nach für das Vorliegen eines besonderen Falles sprechen, wird ausgeführt:

- Die Bf. weist darauf hin, dass jeder Verzollung ein Analysezertifikat beigelegt worden sei, mit dem die Richtigkeit der Warennummer 2101 bestätigt worden sei. Außerdem habe sich aus diesen Unterlagen ergeben, dass es sich beim „Instant tea“ um keinen Zucker (Warennummer 1701) handle.

Dazu ist zunächst daran zu erinnern, dass es sich bei den eingeführten Waren eben nicht um Instanttee, sondern um Zucker gehandelt hat. Es ist daher nicht verständlich, warum die Bf. weiterhin diese irreführende Warenbezeichnung verwendet.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die fehlerhaften Angaben in den vorgelegten Dokumenten zweifellos dazu gedient haben, die unrichtige Tarifierung und somit eine unzulässige Minderung der Abgabenbelastung zu erreichen.

Das Vertrauen in die Gültigkeit von Dokumenten die sich als falsch, gefälscht oder ungültig erweisen, stellt als solches aber keinen besonderen Umstand dar, der den Erlass der Abgaben rechtfertigt (EuGH 18.01.1996, C-446/93, Rz. 44ff).

- Die Bf. trägt vor, ihr sei eine – wenn auch nicht für sie selbst, sondern für einen anderen Spediteur ausgestellte – verbindliche Zolltarifauskunft aus dem Jahr 2007 vorgelegen. Diesem Dokument sei zu entnehmen, dass das selbe Produkt des gleichen Absenders in die Warennummer 2101 einzureihen sei.

Mit diesem Einwand konnte die Bf. schon im bezughabenden Abgabenverfahren nicht durchdringen, weil es sich bei der in der erwähnten vZTA genannten Ware um ein anderes Erzeugnis gehandelt hat (siehe etwa UFS 24.10.2011, ZRV/0044-Z3K/10). Aus der genannten vZTA lässt sich damit weder ein Vertrauensschutz ableiten noch erfolgreich ein besonderer Umstand argumentieren. Gleiches gilt für die von ihr in Spiel gebrachte ETOS-Erledigung 2334/2007. Denn Gegenstand dieser Untersuchungen waren Wirtschaftsgüter anderer Hersteller mit anderen Zusammensetzungen (BFG 11.02.2015, RV/4200288/2011).

- Zum Einwand, die Waren seien zollamtlich beschaut und überprüft worden, ist darauf hinzuweisen, dass das Zollamt die Bf. von der Probenziehung und der Anordnung einer Untersuchung in Kenntnis gesetzt hat. Bis zum Abschluss dieser Untersuchungen konnte sich die Bf. nicht auf ein durch Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK geschütztes Vertrauen berufen. Die Bf. konnte vielmehr aufgrund der Verweise auf das laufende Untersuchungsverfahren in den nachfolgenden Zollanmeldungen und der über das übliche Ausmaß weit hinausgehenden laufenden Waren- bzw. Dokumentenkontrollen erkennen, dass eine zweifelhafte Sach- bzw. Rechtslage vorliegt (vgl. auch Alexander in Witte, Zollkodex5, Art. 220 Rz 16).

Daran ändert auch nichts, dass die Bf. behauptet, über einen TUA-Befund für ein ungarisches Unternehmen, ein Schreiben der ungarischen Zollverwaltung sowie eine

tschechische Zollanmeldung verfügt zu haben, die jeweils die Richtigkeit der Einreihung in die Position 2101 bestätigten. Denn der Bf. war bekannt, dass das österreichische Abfertigungszollamt eben diese Tarifierung in Zweifel zog.

Bemerkt wird, dass der Zeuge ***NN1*** – von der Bf. unwidersprochen – ausgesagt hat, die eben angesprochenen Unterlagen habe die Bf. erst im April 2008 (also erst nach den streitgegenständlichen Zollabfertigungen) erhalten.

- Zu den von der Bf. ins Treffen geführten unrichtigen Auskünften des Zollamtes Arnoldstein, Abteilung Zolltarifauskunft, wird auf die Ausführungen im Erkenntnis BFG 28.04.2014, RV/7200081/2011, verwiesen, in dem das Vorliegen von Vertrauensschutz verneint worden ist. Dort heißt es u.a.:

„Erstens ist darauf hinzuweisen, dass die genannte Auskunftsstelle diesen Tarifvorschlag auf der Basis einer irreführenden Warenbeschreibung der Bf. in der bezughabenden Anfrage erteilte, in der die Bf. das Erzeugnis als „Instant green tea mix“ bezeichnete. Dies führte dazu, dass das auskunftserteilende Organ in seinem Tarifvorschlag von „Instanttee“ ausging, also einer Ware, die nach bloßem Verdünnen mit Wasser als Teegetränk verwendbar ist. Dass die eingeführten Waren tatsächlich über dieses Wesensmerkmal verfügen behauptet nicht einmal die Bf. Dazu kommt, dass die Bf. der auskunftserteilenden Stelle in Kärnten keine Warenprobe übermittelte. Diese Zollstelle konnte daher weder erkennen, dass keine „Zubereitung“ im Sinne des Zolltarifs vorlag noch, dass das Erzeugnis bloß über einen kaum wahrnehmbaren Geruch und Geschmack nach Tee verfügte. Angesichts dieser Umstände ist es nicht verwunderlich, dass die Einreihung des Erzeugnisses auf der Grundlage der von der Bf. mitgeteilten Warenbezeichnung erfolgte, die allerdings - wie oben ausgeführt - irreführend war. Im Gegensatz zur Auskunftsstelle in Kärnten konnte sich das Abfertigungszollamt hingegen von der tatsächlichen Beschaffenheit der Ware überzeugen.“

Die der Bf. damals unverbindlich erteilten Auskünfte sind aus den angeführten Gründen nicht geeignet, das Vorliegen besonderer Umstände unter Beweis zu stellen.

- Die Bf. bemängelt, dass ihr das Zollamt während des gesamten Abfertigungszeitraumes, also von Jänner bis März 2007 (richtig zweifellos: 2008) keinen Vorhalt hinsichtlich der unrichtigen Einreihung zukommen ließ.

Dem ist zu entgegnen, dass angesichts der dokumentierten Musterziehungen die Zweifel an der Richtigkeit der Tarifierung auch für die Bf. evident waren. Das Ergehen eines Vorhaltes war daher bis zum Zeitpunkt des Vorliegens der Untersuchungsergebnisse nicht geboten.

- Die Bf. räumt ein, dass schon beim ersten abzufertigenden LKW eine Probenziehung durch das Zollamt vorgenommen worden ist. Der Einwand, sie sei darüber nicht informiert worden ist nicht berechtigt:

Laut E-Zoll Datenbank erhielt die Anmelderin zur Anmeldung ***10*** am 31.01.2008 um 09.51 Uhr über das System die Zollanmeldung elektronisch im PDF-Format. Dort ist im Feld D/J (Beschauvermerk) angeführt: „P211, Warenkontrolle - Einschaltung der ZVZ oder TUA,

ETOS-Antrag 388/2008“.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung hat die beigezogene Auskunftsperson eingeräumt, dass die zuständige Zolldeklarantin und damalige Niederlassungsleiterin der Bf. die Meldung eigentlich sehen hätte müssen.

- Wenn die Bf. meint, das Zollamt habe ihr sofort nach der ersten Probenziehung mitteilen müssen, dass die von ihr „gewählte Zollarifnummer“ unrichtig sei, verlangt sie Unmögliches. Denn zu diesem Zeitpunkt war selbstverständlich noch kein Untersuchungsergebnis bekannt und die Einreihung somit bloß als zweifelhaft aber noch nicht als definitiv unrichtig zu bewerten.
- Die Bf. meint der vorliegende Fall sei mit den Entscheidungen der Kommission zur Feststellung, dass der Erlass der Einfuhrabgaben in einem bestimmten Fall gerechtfertigt sei, zu den Zln. REM 05/2002, REM 02/2003, REM 03/2003 und REM 04/2003 zu vergleichen.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. In jenen Fällen gaben die niederländischen Zollbehörden nach Prüfung der in Frage stehenden Waren im Jahr 1989 ausdrücklich die Einreihung vor. Anschließend haben diese Behörden diese Einreihung, die sich zuletzt als unzutreffend erweisen sollte, mehrere Jahre lang kontrolliert und gebilligt. Damit haben die zuständigen Behörden nach den Feststellungen der Kommission einen aktiven Irrtum begangen, mit dem besondere Umstände im Sinne des Artikels 239 ZK gegeben sind.

Im hier vorliegenden Erstattungsfall kann hingegen von einem aktiven Irrtum der Zollbehörden keine Rede sein. Die Zollbehörden haben vielmehr von Beginn an klar gemacht, dass die Einreihung zweifelhaft ist.

- Die Bf. meint der vorliegende Fall sei mit der Entscheidung der Kommission zu Zl. REM 07/2005 zu vergleichen.

Die Kommission hat in dieser Entscheidung zunächst festgehalten, dass der Umstand, dass der Beteiligte in gutem Glauben gehandelt hat, für sich alleine noch keinen besonderen Umstand im Sinne von Artikel 239 ZK darstellt (Rz. 23). Weiters stellte die Kommission fest, dass dem Beteiligten seitens der britischen Zollbehörden für die eingeführten Waren widersprüchliche vZTA erteilt worden seien. Dem Beteiligten hätte zum Zeitpunkt der Anmeldung der dort gegenständlichen Erzeugnisse klar sein müssen, dass für die dort in Rede stehenden Einfuhren gegebenenfalls eine Nacherhebung der Einfuhrabgaben erfolgen könnte. Es sei ihm daher offensichtliche Fahrlässigkeit vorzuwerfen, sodass die zweite Voraussetzung des Art. 239 ZK nicht erfüllt werde. Es sei daher nicht gerechtfertigt, die Einfuhrabgaben zu erlassen (Rz. 56).

Dieser Fall ist mit dem hier streitgegenständlichen Fall schon deshalb nicht vergleichbar, weil die Bf. hinsichtlich der von ihr angemeldeten Waren über keine vZTA verfügt.

- Die Bf. verweist auf zwei Urteile die im Rechtsstreit mit ihrem Auftraggeber (der Spedition ***8***) ergangen sind. Im ersten Urteil wird festgehalten, dass „ein allfälliges Mitverschulden der [Bf.] nicht erblickt werden konnte, dies insbesondere unter Hinweis auf

die zunächst telefonische und in weiterer Folge schriftlich angefragte und bestätigte Zolltarifauskunft bei den Abgabenbehörden.“ In der zweiten Entscheidung (dem Urteil des Berufungsgerichts) wird festgestellt: „... kann es der [Bf.] keinesfalls als mangelnde Sorgfalt angelastet werden, keine bescheidmäßige Zolltarifauskunft eingeholt zu haben. Die [Bf.] hat daher kein Mitverschulden zu verantworten“.

Dazu ist daran zu erinnern, dass – wie oben bereits ausgeführt – der Umstand, dass der Beteiligte in gutem Glauben gehandelt hat, für sich alleine noch keinen besonderen Umstand im Sinne von Artikel 239 ZK darstellt.

Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass in den beiden Urteilen nicht zu prüfen war, ob die Bf. den Bestimmungen des Art. 5 ZK Beachtung schenkte.

Darüber hinaus wird bemerkt, dass auch nach der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes der Bf. nicht schon alleine deshalb mangelnde Sorgfalt anzulasten ist, weil sie keine vZTA beantragt hat.

Die erwähnten Urteile stehen somit der Beurteilung des Bundesfinanzgerichtes, wonach aus den oben dargestellten Gründen der Bf. grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist, nicht entgegen.

- Die Bf. möchte das Urteil des EuGH in der Rechtssache Societe Hewlett Packard France gegen Directeur General des douanes für sich in Anspruch nehmen (EuGH 01.04.1993, C-250/91).

Der EuGH hat mit diesem Urteil u.a. festgestellt:

„Ein besonderer Umstand (...) kann vorliegen, wenn sich ein Wirtschaftsteilnehmer auf eine unrichtige Auskunft gestützt hat, die eine zuständige Zollbehörde eines anderen Mitgliedstaats als desjenigen, in dem sich die für die Erhebung zuständige Zollbehörde befindet, einer Gesellschaft erteilt hat, die zur selben Gruppe gehört wie der Abgabenschuldner.“

Und weiter:

„Die Voraussetzung, dass der Abgabenschuldner "alle geltenden Bestimmungen betreffend die Zollerklärung beachtet" haben muss, ist als erfüllt anzusehen, wenn der Wirtschaftsteilnehmer die Ware gutgläubig unter einer unrichtigen Tarifposition angemeldet hat und diese Position klar und ausdrücklich zusammen mit der Bezeichnung der fraglichen Waren angegeben war, so dass die zuständigen Zollbehörden unverzüglich und zweifelsfrei die mangelnde Übereinstimmung mit der richtigen Tarifposition hätten feststellen müssen.“

Jener Fall ist mit dem Streitfall deshalb nicht vergleichbar, weil der Beteiligte damals dem Zollamt die zutreffende Warenbezeichnung mitgeteilt hat. Im vorliegenden Fall hat die Bf. hingegen eine irreführende Bezeichnung angegeben, die als ursächlich für die unrichtige Auskunft des Zollamtes angesehen werden kann.

- Die Bf. meint in Österreich bestehe bei der Inanspruchnahme des Verfahrens 4200 (das auch in den Streitfällen von ihr beantragt worden ist) ein gesetzwidriger Zwang zur indirekten Zollvertretung. Es liege daher auch deshalb ein besonderer Fall vor, weil die

österreichische Zollverwaltung eine Zwangslage schaffe, die die Bf. im Verhältnis zu vergleichbaren Wirtschaftsteilnehmern in der EU benachteilige. Diesem Einwand kann schon deshalb nicht gefolgt werden, weil der VwGH wiederholt festgestellt hat, dass ein derartiger Zwang zur indirekten Vertretung in Österreich gerade nicht besteht (vgl. etwa VwGH 30.06.2016, Ra 2016/16/0033). Der VwGH hat schon im Jahr 2014 ausgesprochen (VwGH 28.03.2014, 2012/16/0009): *„Die Erklärung im Sinn des Art. 5 Abs. 4 erster Satz ZK, als Vertreter für eine bestimmte Person handeln zu wollen, stellt eine Willenserklärung dar. Es besteht kein Zwang, für den durch eine Person Beauftragten, als indirekter Vertreter zu handeln (VwGH 29.1.2015, 2013/16/0129). Die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer ist auch im Fall einer direkten Vertretung eines in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässigen Anmelders weiterhin möglich. Die steuerliche Erfassung eines in der Union ansässigen Unternehmens in Österreich mag zwar mit einem wirtschaftlichen Aufwand verbunden sein, beschränkt jedoch nicht die Wahlfreiheit dieser Person, sich bei der Einfuhr von Waren in die Union direkt oder indirekt vertreten zu lassen“.*

- Die Bf. verweist auf das Urteil des BFH 09.09.2009, VIIB11/09. Tenor dieser Entscheidung sei, dass die alleinige Inanspruchnahme eines Gesamtschuldners im Wege des Erstattungsverfahrens gem. Art. 239 ZK korrigiert werden könne. Dieses Vorbringen sei deshalb beachtlich, weil nach dem Kenntnisstand der Bf. das Zollamt nicht alle gesamtschuldnerisch verpflichteten Warenempfänger in Anspruch genommen habe. Diesen Einwendungen ist zu entgegnen, dass das Zollamt nach der Aktenlage zahlreiche Abgabenbescheide an die in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Warenempfänger gerichtet hat. Dass die Erfolgsaussichten für die Durchsetzung dieser Abgabenansprüche äußerst gering sind, hat sich die Bf. selbst zuzuschreiben, weil sie in den Zollanmeldungen – wie oben ausführlich dargelegt – falsche Angaben zum Vertretungsverhältnis getätigt hat und offensichtlich ohne Vollmacht der Warenempfänger eingeschritten ist. Denn bei fehlender Vertretungsmacht wird der Vertretene nicht berechtigt und verpflichtet. Die Wirkungen des Vertreterhandelns treffen in diesen Fällen nur den Vertreter (Art. 5 Abs. 4 UA 2 ZK).

Angesichts all dieser Umstände erscheint es durchaus nicht unbillig, der Bf. das mit der widerrechtlichen Erstellung der von ihr abgegebenen Zollanmeldungen in Verbindung stehende abgabenrechtliche Risiko aufzuerlegen.

Die falschen Angaben der Bf. hinsichtlich der zolltarifarischen Einreihung führten zweifellos dazu, dass der eingeführte Zucker zunächst ohne die gesetzlich vorgesehene Abgabenbelastung in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangen konnte. Es ist davon auszugehen, dass diese Zuwiderhandlungen auf betrügerische Absichten der Hintermänner beruht, von denen die Bf. zwar keine Kenntnis hatte, die aber dennoch dazu geführt haben, dass die Warenempfänger dadurch einen ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen Wirtschaftsbeteiligten erzielen konnten.

Nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts besteht unter Bedachtnahme auf das oben ausführlich dargelegte Verhalten der Bf. im Zusammenhang mit diesen Zollabfertigungen keine Veranlassung, die nachteiligen Folgen der beschriebenen betrügerischen Handlungen der Gemeinschaft aufzubürden.

Da nach dem Gesagten weder ein besonderer Fall iSd zitierten Rechtsprechung vorliegt, noch von einer Unbilligkeit der Abgabenbelastung nach Lage der Sache die Rede sein kann und der Bf. überdies grob fahrlässiges Handeln vorzuwerfen ist, war der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

Im Zuge der vorliegenden Rechtsmittelerledigung waren auch die offensichtlichen Schreibfehler der angefochtenen Bescheide zum Zwecke der Klarstellung zu berichtigen (siehe Spruchpunkte I bis III dieses Erkenntnisses).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die vorliegende Entscheidung kann sich auf die zitierte Rechtsprechung stützen. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 6. September 2022