

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Schärmer + Partner Rechtsanwälte GmbH, Dr.-Neumann-Gasse 7, 1230 Wien, über die Beschwerden vom 24. September 2020 gegen die Bescheide des Zollamtes Wien (nun Zollamt Österreich) vom 25. August 2020, Zahlen: ***100000/00000/2010-262*** und ***100000/00000/2010-263***, betreffend Eingangsabgaben (Entlassung aus der Gesamtschuld) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin ***AM*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch der angefochtenen Bescheide wird dahingehend abgeändert, dass die Abweisung nicht gemäß Artikel 120 Absatz 1 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, sondern gemäß Artikel 239 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (jeweils in Verbindung mit § 237 Abs 1 Bundesabgabenordnung und §§ 2 Abs 1 und 83 Zollrechts-Durchführungsgesetz idmF) erfolgt.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 29. August 2017, Zahl ***100000/00000/150/2010-AFB***, teilte die belangte Behörde ***Bf*** (nachstehend mit „Bf“ bezeichnet) die gemäß Artikel 203 Absatz 1 und Absatz 3 zweiter Anstrich der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) entstandene Eingangsabgabenschuld in der Höhe von insgesamt EUR 2.161.336,82 (Zoll: EUR 754.263,56; Einfuhrumsatzsteuer: EUR 1.407.073,26) mit.

In der Begründung wurde neben der Wiedergabe von Rechtsgrundlagen im Wesentlichen

ausgeführt, der Bf habe über Vermittlung des ***JM*** entgegen den Bestimmungen des Carnet-TIR Verfahrens dem ***PI*** entgeltlich Carnets TIR der ***KG*** zur Verfügung gestellt. Hierfür habe der Bf je Carnet TIR 50 Euro von ***JM*** erhalten. Dieser habe im Auftrag des ***PI*** die Carnets TIR Dokumente bei der ***X***, dem bürgenden Verband, abgeholt, an ***PI*** weitergegeben und mit dem Bf verrechnet. Mit diesen Carnets- TIR seien bei den Zollämtern Wien und Eisenstadt Flughafen Wien für den Carnet-TIR Inhaber, die ***KG***, die 31 Carnet-TIR Verfahren eröffnet worden. Als Bestimmungszollstellen seien dabei die Zollämter Halmeu (Rumänien) oder Tompa (Ungarn) angegeben worden. ***PI*** habe dazu die Transportaufträge im Wissen, dass die Waren dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegen, von anderen (namentlich genannten) Personen angenommen und durchgeführt. Die Anweisungen für die Nichtgestellung seien von diesen Personen erfolgt. Die Erledigungen dieser Carnet-TIR Verfahren seien bislang unterblieben. Mangels ordnungsgemäßer Erledigungen der Carnet TIR Verfahren sei für die Waren die Zollschild nach Artikel 203 Absatz 1 ZK entstanden. Insgesamt seien 282 Carnets-TIR-Verfahren durchgeführt worden. In einem Suchverfahren betreffend 32 Carnets-TIR (einschließlich der gegenständlichen 31 Carnets TIR) sei festgestellt worden, dass diese keiner Erledigung zugeführt worden seien. Bei den weiteren 250 Carnets-TIR hätten Überprüfungen durch die Zentralstelle Verifizierung und Ursprung beim Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien ergeben, dass die zollamtlichen Erledigungsvermerke gefälscht worden seien. Der Bf sei durch die Zurverfügungstellung der Carnets TIR entgegen den Carnet TIR Bestimmungen für Transporte des ***PI*** an den jeweiligen Entziehungen beteiligt gewesen, da er gewusst habe oder billigerweise hätte wissen müssen, dass die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen würden.

Mit Bescheid vom 9. Februar 2018, Zahl ***100000/00000/207/2010-AFB***, teilte die belangte Behörde dem Bf die gemäß Artikel 203 Absatz 1 und Absatz 3 zweiter Anstrich ZK in Verbindung mit § 2 Abs 1 ZollR-DG entstandene Eingangsabgabenschuld in der Höhe von insgesamt EUR 12.720.843,23 (Zoll: EUR 4.740.412,10; Einfuhrumsatzsteuer: EUR 7.980.431,13) mit.

In der Begründung wurde neben der Wiedergabe von Rechtsgrundlagen im Wesentlichen ausgeführt, der Bf habe als Geschäftsführer des Carnet-TIR-Inhabers, der ***KG***, über Vermittlung des ***JM*** dem ***PI*** für Transporte Carnet-TIR-Hefte zukommen lassen, obwohl er sich mit Verpflichtungserklärung vom 3. Jänner 2008 verpflichtet habe, die Verwendung durch Dritte niemals zu erlauben. Mit den an ***PI*** überlassenen Carnets-TIR seien bei den Zollämtern Wien und Eisenstadt Flughafen Wien in 251 Fällen Versandverfahren eröffnet worden, als Bestimmungszollstellen seien dabei die Zollämter Halmeu (Rumänien) oder Tompa (Ungarn) angegeben worden. Alle diese Verfahren seien nicht ordnungsgemäß erledigt worden. Insgesamt seien 282 Carnets-TIR-Verfahren durchgeführt worden. In einem Suchverfahren betreffend 32 Carnets-TIR sei festgestellt worden, dass diese keiner Erledigung zugeführt worden seien. Die Eingangsabgaben zu 31 von diesen 32 Fällen sind bereits mit dem

oa Bescheid vorgeschrieben worden. Bei weiteren 250 Carnets-TIR hätten Überprüfungen durch die Zentralstelle Verifizierung und Ursprung beim Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien ergeben, dass die zollamtlichen Erledigungsvermerke gefälscht worden seien. Eine ordnungsgemäße Erledigung der Carnets-TIR sei somit unterblieben und die Zollschuld sei entstanden. Mit dem betreffenden Bescheid wurden die Eingangsabgaben zu 251 Carnets-TIR-Verfahren vorgeschrieben.

Gegen diese Abgabenbescheide erhobene Beschwerden sind vom Bundesfinanzgericht mit den Erkenntnissen vom 28. Februar 2020, GZ. RV/7200063/2018, und vom 2. März 2020, GZ. RV/7200037/2018, als unbegründet abgewiesen worden.

Mit Eingaben vom 27. April 2020 stellte der Bf durch seinen Vertreter Anträge auf Erstattung der mit den Bescheiden Zahlen: ***100000/00000/150/2010-AFB*** und ***100000/00000/207/2010-AFB*** vorgeschriebenen Einfuhrabgaben gemäß Artikel 239 ZK bzw 120 UZK und begründet dies wie folgt:

„Nach Artikel 203 (3), 2. Gedankenstrich, ZK ist Zollschuldner auch jene Person, die an einer Entziehung beteiligt war, obwohl sie wusste oder billigerweise hätte wissen müssen, dass sie die Ware aus der zollamtlichen Überwachung entzieht:

Eine Beteiligung nach Art 203 (3), 2. Gedankenstrich ZK, liegt aber nur vor, wenn ein konkreter Zusammenhang zwischen einer bestimmten Entziehung und einem diese (jeweilige) bestimmte Entziehung besteht (Witte in Witte, ZK⁵ Art 203 Rz 18 mwN; Witte in Witte, UZK⁷ Art 79 Tz 308).

Der Antragsteller war aber an keinerlei Entziehungshandlung im Zusammenhang mit den bescheidgegenständlichen Carnet-TIRs beteiligt, sodass auch keine Zollschuldnerschaft nach Artikel 203 (3), 2. Gedankenstrich, ZK bestehen kann.

****JM*** hat eigenmächtig» ohne Wissen und Willen des Antragstellers, unter tatkräftiger Mitwirkung von Mitarbeitern der ***X***, Carnet-TIRs für die ***KG*** bezogen. Unstrittig ist, dass der Antragsteller an der Eröffnung keines der im genannten Bescheid an geführten Carnet-TIRs beteiligt war: ***Bf*** wusste daher auch nicht, welche Waren in welches Land, über welches Bestimmungszollamt zu welchem Empfänger befördert werden sollte. Insbesondere war Herrn ***Bf*** nicht bekannt, dass alle oder einzelne der verfahrensgegenständlichen Carnet-TIR's bei Transporten in gemeinschaftlichen Versandverfahren verwendet wurden oder werden sollten, die Herr ***Pl*** über Auftrag von einer Frau ***XP*** bzw einem ihrer Mitarbeiter, ***AP***, durchführt. Gegenteiliges behauptet auch - völlig zu Recht - das Zollamt nicht.*

Wenn aber der Antragsteller

- an keiner Eröffnung eines der verfahrensgegenständlichen Carnet-TIR's beteiligt war,*

- auch gar nicht wusste, wann, von wem für welche Güter, zu welchem Empfänger und über welchen Beförderungsweg die Carnet-TIR's verwendet werden sollte,
- die Carnet-TIR's auch ohne sein Wissen und Willen mit gefälschtem Firmenstempel und daher von der ***X*** unzulässigerweise ausgegeben wurden,

dann scheidet aber „ein Wissen oder Wissen müssen“ des Antragstellers davon dass die Carnet-TIR's für Entziehungen von Ware aus der zollamtlichen Überwachung verwendet werden sollten aus.

Im Hinblick auf Art 239 ZK (in eventu gemäß Art. 120 UZK) ist daher die Antragstellerin berechtigt, die Abgabe erlassen zu bekommen. Der gegenständliche Fall ist auf Umstände zurückzuführen, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Antragstellers zurückzuführen sind. Der Antragsteller wusste nicht und konnte auch nicht wissen, dass die Carnet-TIR's für Entziehungen von Ware aus der zollamtlichen Überwachung durch Kriminelle verwendet werden.

Es wird festgehalten, dass der Antragsteller im Finanzstrafverfahren von allen erhobenen Vorwürfen freigesprochen wurde. Dem Antragsteller kann somit weder ein kriminelles Vorgehen noch aber ein Vorsatz oder ein offensichtliches fahrlässiges Verhalten zu einem solchen Vorgehen angelastet werden. Darüber hinaus ist auch nicht davon auszugehen, dass dem Antragsteller ein wie auch immer geartetes Verschulden an der rechtswidrigen Vorgehensweise von Dritten in Bezug auf die verfahrensgegenständlichen Carnet TIRs (Fälschung des Stempels!) vorgeworfen werden kann.

Ausdrücklich gilt es festzuhalten, dass niemand ernsthaft in Erwägung ziehen könnte, dass der Antragsteller die von der Abgabenbehörde geforderten 12,720.843,23 Euro tatsächlich begleichen wird können; dies auch schon im Hinblick auf die der Behörde vorliegenden Informationen hinsichtlich der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Antragstellers.“

Die gegen die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichts vom 28. Februar 2020, GZ. RV/7200063/2018, und vom 2. März 2020, GZ. RV/7200037/2018, erhobenen Revisionen wurden vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschlüssen vom 5. August 2020, Ra 2020/16/0069 und Ra 2020/16/0072, zurückgewiesen.

Bereits im Erkenntnis vom 26. Februar 2015, 2013/16/0132, welches Carnets TIR aus dem Zeitraum 2008 betraf, hat der Verwaltungsgerichtshof das Verhalten des Bf der ***KG*** zugerechnet und dieses Verhalten ausdrücklich unter Artikel 203 Absatz 3 zweiter Anstrich ZK subsumiert.

Mit Bescheiden vom 25. August 2020. Zahlen: ***100000/00000/2010-262*** und ***100000/00000/2010-263***, hat das Zollamt die Anträge des Bf vom 27. April 2020, die als Anträge auf Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß Artikel 120 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung

des Zollkodex der Union (UZK) iVm § 237 BAO gewertet wurden, abgewiesen.

In der Begründung wird unter Verweis auf die vorstehende Rechtsprechung zusammenfassend festgestellt, dass eine Zollschuldentstehung gemäß Artikel 203 Absatz 3 zweiter Anstrich ZK vorliegt und dem Billigkeitswerber (zumindest) grob fahrlässiges Verhalten anzulasten sei. Eine Entlassung aus der Gesamtschuld sei schon aus diesem Grund nicht möglich.

Im vorliegenden Fall würden insgesamt (beide Vorschreibungen Sz. 150 und 207 betreffend) EU-Eigenmittel (Zoll) in Höhe von Zoll € 4.977.864,83 und Antidumpingzoll € 11.839,57 aushaften. Eine weitere eingehende Prüfung dahingehend, ob im Hinblick auf die vorgeschriebenen nationalen Abgaben (Einfuhrumsatzsteuer) eine persönliche Unbilligkeit iSd § 73 ZollR-DG vorliegt, sei somit nicht mehr erforderlich.

Im Rahmen der derzeitigen Ratenvereinbarung werde die wirtschaftliche Situation des Bf berücksichtigt. Da die Höhe der Ratenzahlungen von der finanziellen Situation des Abgabenschuldners abhängt, sei der Eintritt einer Existenzgefährdung ausgeschlossen.

Mit zwei Schreiben vom 24. September 2020 hat der Bf durch seinen Vertreter Beschwerde gegen die Abweisung seiner Anträge erhoben.

Zur Existenzgefährdung und zum Vorliegen berücksichtigungswürdiger Umstände (Punkt 2.3.) wird ausgeführt:

„§ 73 S. 1 ZollR-DG bestimmt, dass ein besonderer Fall in sinngemäßer Anwendung des Art 120 UZK dann vorliegt, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist. Zudem stellt nach § 73 S. 2 ZollR-DG im Fall der Existenzgefährdung des Abgabenschuldners die Täuschung und offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten keinen Ausschlussgrund für die Gewährung einer Erstattung oder eines Erlasses dar, sofern alle sonstigen Voraussetzungen vorliegen und eine Gesamtbetrachtung eine Entscheidung zugunsten des Antragstellers spricht (Witte/Alexander, UZK⁷ Art 120 Rz 6).

Aufgrund dessen ist es nicht nachvollziehbar, warum die Behörde zu dem Schluss gelangt, dass sich ein näheres Eingehen auf einen besonderen Umstand im Sinne des Art 120 UZK erübrige.

*Obwohl ***Bf*** nicht kausal für das Entstehen der Zollschuld verantwortlich war, hat dieser dem Finanzamt Wien [sic] trotzdem eine monatliche Zahlung von EUR 200,00 bis zum jeweils 15. des Folgemonats angeboten und kommt dieser Verpflichtung auch nach. ***Bf*** bezieht eine Pension von derzeit lediglich EUR 1.755,00 wovon noch monatliche Kreditraten in Höhe von EUR 500,00 bezahlt werden müssen sowie eine Sorgepflicht für die Ehefrau besteht.*

****Bf*** und seine Ehefrau müssen ihren Lebensunterhalt derzeit mit monatlich rund EUR 1.000,00 bestreiten. Eine Verbesserung der finanziellen Situation ist nicht in Aussicht, da ***Bf*** auf Grund seines schlechten gesundheitlichen Zustandes keine Nebentätigkeiten ausüben und sohin keine zusätzlichen Einnahmen erwerben kann. Auf Grund der steigenden Lebenserhaltungskosten und Kosten für medizinische Leistungen werden ***Bf*** und seine Ehefrau unweigerlich in Altersarmut bzw. unter die Armutsgrenze rutschen und staatliche Hilfe*

zur Besorgung ihres Lebensunterhaltes benötigen. Auch durch den psychischen Druck, den das Verfahren vor dem BFG auf ***Bf*** verursacht, verschlechtert sich dessen Gesundheitszustand noch weiter. Aufgrund dieser Situation und der schlechten finanziellen Verhältnisse des Beschwerdeführers liegt eine Existenzgefährdung vor. Eine Gesamtbetrachtung spricht daher für eine Entscheidung zugunsten des Antragstellers. Zusätzlich liegen auch alle anderen Voraussetzungen vor, die eine Gewährung des Erlasses zulassen.

Selbst wenn man von keiner Existenzgefährdung ausgehen würde, ist die aufgrund besonderer, außergewöhnlicher Umstände entstandene Zollschuld, die weder auf eine Täuschung noch auf eine offensichtliche Fahrlässigkeit zurückzuführen ist, aus den nachstehenden Gründen zu erlassen.

...

Wie bereits in der Stellungnahme ausgeführt, wurde im gesamten bisherigen Verfahren die Tatsache übergangen, dass ***Bf*** der ***X*** am 27.6.2006 ein Schreiben übermittelte, in dem er ausdrücklich darauf hinwies und anordnete, ausschließlich an seinen Bruder ***A***, an ihn oder nur nach telefonischer oder faxmäßiger Freigabe durch die genannten Personen Camet-TIRs an Dritte auszugeben. Mit Schreiben vom 20.10.2006 verwies ***Bf*** nochmals auf das Schreiben vom 27.06.2006 und machte die ***X*** darauf aufmerksam, nur unter den darin festgelegten Voraussetzungen Camet-TIRs für die ***KG*** auszugeben (ON 26, AS 515 des Strafaktes, ***StA***). Zum damaligen Zeitpunkt verfasste ***Bf*** diese Schreiben, weil herauskam, dass Mitarbeiter der ***X*** in der Vergangenheit Camet-TIRs unbefugt an Dritte herausgegeben hatten, obwohl keine entsprechende Anforderung oder Berechtigung zur Abholung durch die ***KG*** vorlag. Aufgrund der Meldung, dass es hier unter Umständen zu einer missbräuchlichen Verwendung von Camet-TIRs gekommen ist, hätte die ***X*** Vorkehrungen treffen müssen, damit sich eine unberechtigte Ausgabe von Camet-TIRs nicht wiederholen kann. Weiters hätte die ***X*** ihre mangelhafte Organisation erkennen und entsprechend handeln müssen.

Dazu wird auf die betreffenden Stellen aus der Niederschrift des UVS [richtig: UFS] vom 21. Februar 2013 verwiesen.

Weiters ist erwiesen, dass die Abholungen allein durch Herrn ***JM*** erfolgten durch Zuhilfenahme eines gefälschten Stempels, der bei der Hausdurchsuchung aufgefunden wurde. Sämtliche verfahrensgegenständlichen Camet-TIRs wurden ausschließlich über Fax-Gerät des ***JM*** angefordert.

Bf forderte im Übrigen bereits damals die ***X*** auf, dringend in ihren Unterlagen nachzuforschen, an wen diese Camet-TIRs ausgegeben wurden, und gefordert, Strafanzeige gegen diese Personen zu erstatten (Schreiben vom 8.1.2009, ON 25 AS 709). Aufgrund dieses

Verhaltens des ***Bf*** ist zu erkennen, dass er alles im Rahmen seiner Möglichkeiten Stehende getan hat, um die unbefugte Ausstellung und Verwendung von Camet-TIRs zu verhindern. ***Bf*** hielt daher jede erdenkliche und zumutbare Sorgfalt ein.

Es ist unerklärlich, warum die verantwortlichen Mitarbeiter der ***X*** - entgegen anderslautender Vereinbarung mit der ***KG*** und geübter Praxis - gerade im Fall der Abholung durch Herrn ***JM*** ohne schriftliche Anforderung durch die ***KG*** Carnet TIRs an diesen ausgab und niemals eine Bestätigung über die rechtmäßige Abholung telefonisch oder per Fax einholten, obwohl dies bei sonstigen Anforderungen immer der Fall war. Dies ist bestenfalls damit zu erklären, dass Herr ***JM*** zu dieser Zeit sehr bekannt bei der ***X*** war und die Mitarbeiter vor Ort die Kontrollpflichten aufgrund dessen nicht einhielten. Wären diese ihren Verpflichtungen nachgekommen und hätten die Hinweise des ***Bf*** beachtet, so wäre es erst gar nicht zu einer Aushändigung der Unterlagen an Herrn ***JM***, welcher weder über eine Vollmacht verfügte, noch zur Entgegennahme der Camet-TIR's berechtigt war, gekommen. Besonders erstaunlich ist in diesem Zusammenhang, dass das Berufungsgericht alle Aussagen des ***Bf*** als Schutzbehauptungen bezeichnete und die beantragten Beweise auf Einvernahme der Personen der ***X*** abwies.

Nachträglich wurde ***Bf*** bekannt, dass ***JM*** eigenmächtig, ohne Wissen und Willen des ***Bf***, unter tatkräftiger Mitwirkung von Mitarbeitern der ***X***, Camet-TIRs für die ***KG*** bezog (da dieser schon "seit 20 Jahren bekannt" gewesen sei!). An diesem Bezug war jedoch der Antragsteller in keiner Weise beteiligt. Zudem wusste er nichts davon. Allfällige Abgabenvorschriften könnten daher nur an ***JM***, die ***X*** und/oder die Mitarbeiter der ***X*** ergehen, nicht jedoch an ***Bf***.

Darüber hinaus wurde im Abgabenverfahren RV/7200292/2011 nicht gewürdigt und übergangen die Feststellung des BFG, dass die von Herrn ***JM*** bei Abholung der Camet-TIR's bei der ***X*** verwendeten Firmenstempel gefälscht waren. Warum sollte der Antragsteller nicht die echten Firmenstempel verwenden bzw. verwenden lassen, wenn die Camet-TIR's mit seinem Wissen und Willen bei der ***X*** bezogen worden wären? Die (nachgewiesene!) Fälschung des Stempels durch ***JM*** und ***PI*** ergibt ja nur dahingehend einen Sinn, dass diese die Camet-TIR's gerade eigenmächtig und ohne Wissen und Willen des Antragstellers beziehen wollten.

Abgesehen davon war die gegenständliche Abgabenvorschrift aus einem weiteren Grund unzulässig:

Bf war an der Ausgabe keines einzigen Carnet-TIRs beteiligt. Er wusste daher nicht, welche Waren, in welches Land, über welches Bestimmungszollamt, zu welchem Empfänger mit den Carnet-TIRs befördert wurden. In dem Zusammenhang wird auf das frühere Abgabenverfahren, die ***KG*** betreffend (etwa durch den UFS im Verfahren ZRV/0291-Z1W11 [vgl. dort etwa S. 36]) verwiesen, in dem ausdrücklich bestätigt wurde, dass ***Bf***

an der Eröffnung keines dieser Carnet-TIR's beteiligt; war und deswegen auch niemals davon wissen konnte. Insbesondere war ***Bf*** daher nicht bekannt, dass alle oder einzelne der verfahrensgegenständlichen Carnet-TIR's bei Transporten in gemeinschaftlichen Versandverfahren verwendet wurden oder werden sollten, die ***Pl*** über Auftrag von einer Frau ***XP*** bzw. einem ihrer Mitarbeiter, ***AP***, durchführte. Gegenteiliges behauptete auch - völlig zu Recht - das Berufungsgericht nicht. Weder ***Pl***, noch ***AP*** oder gar Frau ***XP*** waren jemals Mitarbeiter des ***Bf*** oder der ***KG***, sodass ihm deren Wissen oder Handeln nicht zugerechnet werden kann.

Da aber eine Abgabenvorschrift nach Art 203 (3), 2. Anstrich ZK, eine subjektive Vorwerfbarkeit voraussetzt, die nur in der Person des jeweiligen „Verpflichteten“ begründet sein kann, kommt insbesondere der Aussage des jeweiligen Verpflichteten entscheidende Bedeutung zu. Daraus ergibt sich eindeutig und glaubwürdig, dass

- ***Bf*** dem ***JM*** lediglich einmal für ein Heft (5-Carnet-TIR's) eine Ermächtigung. Carnet-TIR's bei der ***X*** für die ***KG*** zu beziehen, ausstellte
- diese Ermächtigung auf 5 (in der Folge stornierte) Transporte eingeschränkt war und
- ***Bf*** diese (ohne dies auf die Abholung nur eines einzigen Heftes mit 5 Carnet-TIR's beschränkte) Ermächtigung widerrief.

Wenn aber ***Bf*** an keiner Eröffnung auch nur eines der verfahrensgegenständlichen Carnet-TIR's beteiligt war, er auch gar nicht wusste, wann, von wem für welche Güter, zu welchem Empfänger und über welchen Beförderungsweg die Carnet-TIR's verwendet werden sollten, die Carnet-TIR's auch ohne sein Wissen und Willen, mit gefälschtem Firmenstempel, und daher von der ***X*** unzulässigerweise ausgegeben wurden, dann scheidet „ein Wissen oder Wissen müssen“ des ***Bf*** davon, dass die Carnet-TIR's für Entziehungen von Ware aus der zollamtlichen Überwachung verwendet werden sollten, aus: Denn ohne ein solches Wissen oder Wissen müssen hinsichtlich der konkreten Verwendung jedes einzelnen Carnet-TIR's scheidet eine Zollschuldnerschaft des ***Bf*** nach Art 203 (3) 2. Anstrich ZK, aus.

Es gibt im gesamten Verfahren vor dem BFG keine Beweisergebnisse, die eine Verwirklichung der Tatbestandselemente nach Art 203 (3) ZK rechtfertigen könnten. Ganz im Gegenteil: Die vorliegenden Tatsachen sprechen eindeutig dafür, dass der gesetzliche Tatbestand nicht verwirklicht wurde.

Zusammengefasst ist anzumerken, dass ***Bf*** alles in seiner Macht Stehende unternahm, um einen allfälligen Missbrauch von Carnet-TIR's hintanzuhalten. Es kann von keiner offensichtlichen Fahrlässigkeit des ***Bf*** gesprochen werden, wenn dieser einmalig für fünf bestimmte Carnet-TIR's eine Ermächtigung erteilte und diese sodann wieder widerrief. Ganz abgesehen davon wäre ein Widerruf einer einmalig erteilten Ermächtigung für ganz bestimmte und konkret bezeichnete Carnet-TIR's gar nicht erforderlich gewesen. Dennoch widerrief

****Bf*** diese Ermächtigung, um einen allfälligen Missbrauch vorab zu verhindern, weshalb er seinen Verpflichtungen eines redlichen Kaufmannes jedenfalls nachkam.*

*Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass ***Bf*** von der Ausgabe von Carnet TIRs durch die ***X*** an andere Personen wissen musste und durch die Duldung der Abholung der Carnet TIRs durch ***JM*** und Weitergabe an ***Pl*** gegen Entgelt grob fahrlässiges Verhalten bei ***Bf*** vorliegt. Die Behörde unterließ es, im gegenständlichen Bescheid die grobe Fahrlässigkeit zu begründen und Feststellungen dahingehend zu treffen, warum, wenn überhaupt Fahrlässigkeit vorliegt, keine leichte Fahrlässigkeit anzunehmen war. Grob fahrlässig wäre es, jemandem eine Generalermächtigung zu erteilen und in der Folge nicht zu kontrollieren, in wie weit dieser die Ermächtigung ausreizt bzw. missbraucht.*

*Im vorliegenden Fall hätte es den Mitarbeitern der ***X*** allein schon auf Grund der widerrufenen Ermächtigung bezüglich fünf Carnet-TIR's auffallen müssen, dass gar keine gültige Ermächtigung vorliegt und an Herrn ***JM*** keine Unterlagen und Dokumente durch die Mitarbeiter der ***X*** ausgehändigt werden hätten dürfen. Dies deutet unzweifelhaft darauf hin, dass die Mitarbeiter der ***X*** ihren Verpflichtungen nicht nachgekommen sind und es ***JM*** dadurch leicht machten, widerrechtlich zu den Carnet TIRs zu gelangen.“*

Zur besonderen, außergewöhnlichen Lage wird vorgebracht:

„Zentraler Erlass- oder Erstattungsgrund sind die besonderen Umstände, unter denen die Zollschuld entstanden ist. Diese sind in Abs. 2 näher, jedoch nicht abschließend definiert (s. HHSp/Deimel, UZK, Art 120 Rz 26).

Sie liegen vor, wenn (1.) die Umstände des Falles klar erkennen lassen, dass (2.) sich der Zollschuldner im Vergleich zu Wirtschaftsbeteiligten im gleichen Geschäftsfeld in einer besonderen Lage befindet und dass (3.) ihm, wenn diese besonderen Umstände nicht vorliegen würden, keine Nachteile aus der Erhebung des Einfuhr- oder Ausfuhr Abgabebetrages entstanden wären (Witte/Alexander, UZK⁷ Art 120 Rz 10).

Der Zollschuldner muss sich in einer besonderen, außergewöhnlichen Lage finden, die eine Abgabenschuldentstehung bewirkt haben. Dementsprechend können gewöhnliche Vorkommnisse, die auch andere, vergleichbare Wirtschaftsteilnehmer treffen können, als Teil des normalen Geschäftsrisikos keine besonderen Umstände darstellen.

Die Rechtsprechung insbesondere des EuGH und des EuG hat dazu seit Inkrafttreten der Vorgängervorschriften des Art 239 ZK, der VO (EWG) Nr. 1430/79 zum 1.7.1980 und den zu ihr gegangenen Durchführungsvorschriften in zahlreichen Entscheidungen über das Vorliegen besonderer Umstände entschieden, sodass dieser Begriff auch unter Berücksichtigung der Definition in Abs. 2 hinreichend genaue Konturen erhalten hat, die die Zollverwaltungen der Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer Entscheidungsbefugnis, von der nur die Fälle des Art. 116 (3) ausgenommen sind, ausfüllen können (Witte/Alexander, UZK⁷ Art 120 Rz 11).

Schwerwiegendes Fehlverhalten von Zollbehörden der Mitgliedstaaten kann ebenfalls einen besonderen Umstand begründen, wie etwa die unterlassene Überwachung der erforderlichen Höhe einer Gesamtsicherheit durch die zuständige nationale Zollbehörde, die die betrügerische Inanspruchnahme von Versandverfahren erlaubte (EuGH vom 22.03.2012 C- 506/09 P, RZ. 78)

Die Beteiligung von Zollbediensteten an Zuwiderhandlungen stellt einen besonderen Umstand dar (EuGH vom 03.04.2000 8C-230/06, Rz 50; EuG vom 07.06,2001 T-330/99, RZ 57f; FG München vom 25.10.2012 14 K 3072/10).

Von der Zollverwaltung bewusst nicht verhinderte Verstöße, auch wenn sie dazu dienen, Steuerstraftaten zu ermitteln und zu verfolgen, können hinsichtlich eines gutgläubigen Beteiligten einen besonderen Umstand darstellen (EuGH vom 7.19 1999 C-61/98, 53).

*Auf Grund des Handelns des ***JM***, wie unter Punkt 2.3. beschrieben, liegt im vorliegenden Fall jedenfalls ein besonderer Umstand im Sinne des Art 120 UZK vor, welcher eine Billigkeitsmaßnahme rechtfertigt.*

*Das Handeln des ***JM*** sowie die Handlungen entgegen den Pflichten durch die Mitarbeiter der ***X*** ist nicht als normales Geschäftsrisiko anzusehen, mit welchem jeder vergleichbare Wirtschaftsteilnehmer rechnen muss. Dass derart unrechtmäßig gehandelt wird, kann auch von einem normalen Durchschnittsmenschen nicht vorhergesehen oder verhindert werden, da dies außerhalb jeglicher Lebenserfahrung liegt.*

*Die Haftung des Beschwerdeführers für die ordnungsgemäße Abwicklung des Verfahrens kann sich nicht auf Fälle erstrecken, in denen Vertreter der ***X*** selbst aktiv zum Missbrauch der Carnet TIRs beitragen. Sofern der Beschwerdeführer also nicht selbst Mittäter war, diesfalls wäre er strafrechtlich verurteilt worden, konnte er ein berechtigtes Vertrauen darauf setzen, dass das Funktionieren der Verwaltung nicht durch Fehlverhalten von Zollbeamten beeinträchtigt wird (Europäische Kommission vom 5.1.2012, REM 03/2020).*

*Die unter Punkt 2.3. beschriebenen Vorgänge, die Teil der betrügerischen Machenschaften des ***JM*** und des ***PI*** waren, lassen sich vernünftigerweise nur durch die wenn auch fahrlässige Beteiligung zumindest eines Mitarbeiters der ***X*** oder durch eine mangelhafte Organisation der ***X*** erklären, aufgrund deren unberechtigte Dritte Zugang zu Carnet TIRs erhielten (Europäische Kommission vom 5.1.2012, REM 03/2020).*

Diese Elemente begründen daher besondere Umstände nach Art. 120 UZK.

*Darüber hinaus forderte der Beschwerdeführer die Mitarbeiter der ***X*** sogar auf, Nachforschungen anzustellen, und widerrief die begrenzt erteilte Ermächtigung. Mit einem derartig leichtfertigen (Miss-)Verhalten der Mitarbeiter der ***X*** kann bzw. muss kein Wirtschaftsbeteiligter rechnen. Da ***Bf*** Herrn ***JM*** keine Vollmacht oder Ermächtigung erteilte, muss sich dieser auch kein missbräuchliches Verhalten anderer Personen zurechnen lassen.*

Die besonderen Umstände des Falles müssen klar erkennen lassen, d. h. sie müssen eindeutig ursächlich für die besondere Lage des Zollschuldner sein und bewirkt haben, dass ihm nach Verlusterhebung des Abgabebetrages entstanden sind (Witte/Alexander, UZK⁷ Art 120 Rz 12).

*Einzig und allein das Handeln des Herrn ***JM*** sowie der Mitarbeiter der ***X*** waren ursächlich für die besondere Lage des Beschwerdeführers und haben bewirkt, dass die nunmehr gegenständlichen Nachteile aus der Erhebung des Abgabebetrages für Herrn ***Bf*** entstanden sind.*

*Zum Vergleichsmaßstab ist auszuführen, dass Beschwerdeführer mit einem, wie oben beschriebenen, Fehlverhalten der Mitarbeiter der ***X*** sowie mit einem Verhalten des ***JM***, der strafrechtlich verurteilt wurde, in Bezug auf andere Wirtschaftsteilnehmer, die die gleiche Tätigkeit ausüben, zu keinem Zeitpunkt rechnen musste, weshalb er sich in einer außergewöhnlichen Lage befindet.“*

Eine offensichtliche Fahrlässigkeit liege aus folgenden Gründen nicht vor:

„Der in Art 120 (1) genannte Maßstab offensichtliche Fahrlässigkeit, der einen Erlass und eine Erstattung nach dieser Vorschrift ausschließt, entspricht dem in Art 239 (1) 2. Anstrich ZK in gleicher Weise als offensichtlich Fahrlässigkeit bezeichneten Maßstab. Der EuGH hatte mit Urteil vom 11.11.1999 C-48/98, Rz 49, festgestellt, dass offensichtlich Fahrlässigkeit das gleiche bedeutet wie offenkundig oder grob Fahrlässigkeit (Witte/Alexander, UZK⁷ Art 120 Rz 34).

Insbesondere ist die Komplexität der Vorschrift, deren Nichterfüllung die Zollschuldner begründet, sowie die Berufserfahrung und die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers zu berücksichtigen (EuGH vom 11.11.1999 C-48/98, Rz 56; vom 13.3.2003 C-156/00, Rz 92; vom 13.9.2007 C-443/07 P, Rz 174; EuG vom 16.4.2015 T-576/11, Rz 95).

Nach Artikel 203 (3) 2. Anstrich ZK ist Zollschuldner auch jene Person, die an einer Entziehung beteiligt war, obwohl sie wusste oder billigerweise hätte wissen müssen, dass sie die Ware aus der zollamtlichen Überwachung entzieht:

Eine Beteiligung nach Art 203 (3) 2. Anstrich ZK liegt aber nur vor, wenn ein konkreter Zusammenhang zwischen einer bestimmten Entziehung und einem diese (jeweilige) bestimmte Entziehung besteht (Witte in Witte, ZK⁶ Art 203 Rz 18 mwN).

Der Beschwerdeführer war aber an keiner Entziehungshandlung im Zusammenhang mit den bescheidgegenständlichen Camet-TIRs beteiligt, sodass auch keine Zollschuldnerschaft nach Artikel 203 (3) 2. Anstrich ZK bestehen kann.

****JM*** handelte eigenmächtig, ohne Wissen und Willen von ***Bf***, und unter Ausnutzung des pflichtwidrigen Verhaltens der Mitarbeiter der ***X***, und bezog dadurch Carnet-TIRs für die ***KG***. Unstrittig ist, dass ***Bf*** an der Eröffnung keines der im angefochtenen Bescheid angeführten Camet-TIRs beteiligt war. ***Bf*** wusste daher auch*

*nicht, welche Waren, in welches Land, über welches Bestimmungszollamt, zu welchem Empfänger befördert werden sollte. Insbesondere war ***Bf*** nicht bekannt, dass alle oder einzelne der verfahrensgegenständlichen Camet-TIR's bei Transporten in gemeinschaftlichen Versandverfahren verwendet wurden oder werden sollten, die ***Pl*** über Auftrag von einer Frau ***XP*** bzw. einem ihrer Mitarbeiter, ***AP***, durchführte. Gegenteiliges behauptet auch - völlig zu Recht - das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Bescheid nicht.*

*In dem Zusammenhang wird auf das frühere Abgabenverfahren, die ***KG*** betreffend (etwa durch den UFS im Verfahren ZRV/0291-Z1W11 [vgl. dort etwa S. 36]) verwiesen, in dem ausdrücklich bestätigt wurde, dass ***Bf*** an der Eröffnung keines dieser Camet-TIR's beteiligt war und auch zudem nichts wusste (!!).*

Wenn der Beschwerdeführer

- an keiner Eröffnung eines der verfahrensgegenständlichen Camet-TIR's beteiligt war,*
- auch gar nicht wusste, wann, von wem, für welche Güter, zu welchem Empfänger und über welchen Beförderungsweg die Camet-TIR's verwendet wurden,*
- die Camet-TIR's auch ohne sein Wissen und Willen, mit gefälschtem Firmenstempel, und daher von der ***X*** unzulässigerweise ausgegeben wurden,*

dann scheidet aber „ein Wissen oder Wissen müssen“ des Beschwerdeführers davon, dass die Camet-TIR's für Entziehungen von Ware aus der zollamtlichen Überwachung verwendet werden sollten, aus.

Im Hinblick auf Art 120 UZK war und ist der Beschwerdeführer daher berechtigt, die Abgabe erlassen zu bekommen.“

Der Bf stellt in seinen Beschwerden daher folgende Anträge:

- a) gemäß § ***100000/00000/2010-274*** BAO eine mündliche Verhandlung durchzuführen und
- b) gemäß § 279 BAO in der Sache selbst zu entscheiden und die mit Bescheid vom 29.8.2017, GZ. ***100000/00000/150/2010-AFB***, vorgeschriebene Eingangsabgabeschuld in der Höhe von insgesamt EUR 2.161.336,82 (Zoll: EUR 754.263,56, Einfuhrumsatzsteuer: EUR 1.407.073,26) sowie mit Bescheid vom 29.8.2017, GZ. ***100000/00000/207/2010-AFB***, vorgeschriebene Eingangsabgabeschuld in der Höhe von insgesamt EUR 12.720.843,23 (Zoll: EUR 4.740.412,10, Einfuhrumsatzsteuer: EUR 7.980.431,13) zu erlassen.

in eventu

- c) den angefochtenen Bescheid gemäß § 278 Abs 1 BAO mit Beschluss aufzuheben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides an die Behörde zurückzuweisen.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 10. November 2020, Zahl: ***100000/00000/2010-273***, und vom 10. November 2020, Zahl: ***100000/00000/2010-274***, hat das Zollamt die Beschwerden vom 24. September 2020 als unbegründet abgewiesen.

Die gesamte Argumentation der Beschwerden richte sich im Grunde gegen die Rechtmäßigkeit der Abgabensforderung. Der EuGH habe jedoch klargestellt, dass besondere Umstände bei der Zollschuldentstehung im Sinne des Artikels 120 UZK jedenfalls nicht dadurch zu begründen sind, dass der Beteiligte nunmehr Einwendungen gegen den ursprünglichen Abgabensbescheid erhebt, also dessen Rechtmäßigkeit anzweifelt.

Im Wesentlichen mangle es den Anträgen auf Entlassung aus der Gesamtschuld an der gesetzlichen Voraussetzung, dass bei der Entstehung der Abgabenschuld weder eine Täuschungsabsicht noch grob fahrlässiges Verhalten vorliegen darf. Auch wenn keine finanzstrafrechtliche Verurteilung erfolgt sei wäre aus den rechtskräftigen Entscheidungen im Abgabensverfahren das grob fahrlässige Verhalten des Bf bei der Entstehung der Zollschuld erwiesen. Ein näheres Eingehen auf das vom Bf behauptete Vorliegen besonderer Umstände im Sinne des Artikels 120 UZK erübrige sich daher, da schon auf Grund des (zumindest) grob fahrlässigen Verhaltens eine Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß Artikel 120 UZK iVm § 237 BAO nicht möglich sei.

Mit Vorlageanträgen vom 4. Dezember 2020 beantragte der Bf, seine Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Die beantragte mündliche Verhandlung ist am 29. September 2025 am Sitz des Bundesfinanzgerichts durchgeführt worden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Artikel 120 und 121 UZK bestimmen:

„Artikel 120
Billigkeit

(1) In anderen als den in Artikel 116 Absatz 1 Unterabsatz 2 und in den Artikeln 117, 118 und 119 genannten Fällen werden die Einfuhr- oder Ausfuhrabgabensbeträge aus Billigkeitsgründen erstattet oder erlassen, wenn die Zollschuld unter besonderen Umständen entstanden ist, die nicht auf eine Täuschung oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Zollschuldners zurückzuführen sind.

(2) Besondere Umstände gemäß Absatz 1 liegen vor, wenn die Umstände des Falls klar erkennen lassen, dass sich der Zollschuldner im Vergleich zu anderen Wirtschaftsbeteiligten im gleichen Geschäftsfeld in einer besonderen Lage befindet und dass ihm, wenn diese besonderen Umstände nicht vorliegen würden, keine Nachteile aus der Erhebung des Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrags entstanden wären.

Artikel 121

Verfahren für die Erstattung und den Erlass

(1) Anträge auf Erstattung oder Erlass nach Artikel 116 sind innerhalb der folgenden Fristen bei den Zollbehörden zu stellen:

- a) im Falle von zu hoch bemessenen Einfuhr- und Ausfuhrabgabenbeträgen, Irrtümern der zuständigen Behörden oder Billigkeit: innerhalb von drei Jahren nach Mitteilung der Zollschuld,
- b) im Falle von schadhaften Waren oder Waren, die den Vertragsbedingungen nicht entsprechen: innerhalb eines Jahres nach Mitteilung der Zollschuld,
- c) im Falle der Ungültigerklärung der Zollanmeldung: innerhalb der in den geltenden Vorschriften für die Ungültigerklärung vorgesehenen Fristen.

Die Fristen des Unterabsatzes 1 Buchstaben a und b werden verlängert, wenn der Antragsteller nachweist, dass er den Antrag infolge eines unvorhersehbaren Ereignisses oder höherer Gewalt nicht fristgerecht stellen konnte.

(2) Sind die Zollbehörden nicht in der Lage, anhand der angeführten Gründe die Erstattung und den Erlass eines Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrags zu gewähren, so sind sie verpflichtet, den Sachverhalt des betreffenden Antrags auf Erstattung oder Erlass im Lichte anderer Gründe für eine Erstattung oder einen Erlass gemäß Artikel 116 zu prüfen.

(3) Ist nach Artikel 44 ein Rechtsbehelf gegen die Mitteilung der Zollschuld eingelegt worden, so wird die Frist des Absatzes 1 Unterabsatz 1 ab dem Tag der Einlegung des Rechtsbehelfs für die Dauer des Rechtsbehelfsverfahrens ausgesetzt.

(4) Gewährt eine Zollbehörde eine Erstattung oder einen Erlass gemäß den Artikeln 119 und 120, so unterrichtet der betreffende Mitgliedstaat die Kommission davon.“

Der UZK ist mit Wirkung 1. Mai 2016 vollständig in Kraft getreten. Zeitgleich wurde die Verordnung (EWG) Nr. 2931/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften aufgehoben. Den Vorschriften betreffend Erstattung und Erlass der Einfuhrabgaben nach Artikel 116 ff UZK kommt keine Rückwirkung zu.

Bezüglich der Erstattung von Einfuhrabgaben handelt es sich um Vorschriften des materiellen Rechts (vgl BFH 26.1.2001, VII B 19/00). Dies gilt sowohl hinsichtlich Artikel 236 und Artikel 239

ZK als auch hinsichtlich Artikel 116 Absatz 1 UZK, in den die Erlass- bzw. Erstattungsvorschriften der Artikel 236 und 239 ZK ohne grundsätzliche Änderungen übernommen wurden (BFH 24.7.2017, VII B 165/16).

Wie der Europäische Gerichtshof im Urteil vom 23.2.2006, *Molenbergnatie NV*, C-201/04, ausgesprochen hat, unterliegt eine Zollschuld nur den zum Zeitpunkt ihrer Entstehung geltenden Verjährungsregeln, selbst wenn das Verfahren zur Erhebung der Schuld erst nach Inkrafttreten anderer oder geänderter Verjährungsregeln eingeleitet wurde.

Für die Frage des zeitlichen Anwendungsbereichs ist zwischen Verfahrensvorschriften, die im Allgemeinen auf alle bei ihrem Inkrafttreten anhängigen Verfahren anwendbar sind, und materiell rechtlichen Vorschriften zu unterscheiden, die grundsätzlich nicht für vor ihrem Inkrafttreten entstandene Sachverhalte gelten. Artikel 121 UZK enthält nur Verfahrensvorschriften. Diese Vorschriften sind mithin auf sämtliche bei ihrem Inkrafttreten noch nicht abgeschlossene Verfahren anzuwenden. Das hat zur Folge, dass in den Fällen des Artikels 120 - abweichend von der bisherigen in Artikel 239 Absatz 2 ZK vorgesehenen einjährigen Antragsfrist - gemäß Artikel 121 Absatz 1 Unterabsatz 1 Buchstabe a jetzt auch dann eine Antragsfrist von drei Jahren gilt, wenn die Zollschuld vor dem 1. Mai 2016 (Artikel 288 Absatz 2) entstanden ist (*Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, *Deimel*, Artikel 121 UZK, Rz. 3).

Auf den vorliegenden Erstattungsfall sind daher die materiellrechtlichen Bestimmungen des Artikels 239 ZK anzuwenden. Artikel 120 UZK, der die Regelungen des Artikels 239 ZK im Wesentlichen übernommen hat, ist auf Sachverhalte wie den gegenständlichen, in denen die Zollschuld vor dem 1. Mai 2016 entstanden ist, nicht anzuwenden. Hier gelten noch die materiell-rechtlichen Bestimmungen des Artikels 239 ZK.

Hinsichtlich der Antragsfrist gelangt die dreijährige Frist des Artikels 121 Absatz 1 Buchstabe a UZK zur Anwendung, da Verfahrensvorschriften – wie bereits ausgeführt - auf sämtliche bei ihrem Inkrafttreten noch nicht abgeschlossene Verfahren anzuwenden sind.

Abweichend von der bisherigen, im Artikel 239 Absatz 2 ZK vorgesehenen einjährigen Antragsfrist kommt die Antragsfrist von drei Jahren zur Anwendung, da die Zollschuld vor dem Inkrafttreten des UZK entstanden und das Verfahren (betreffend Verschreibung der Zollschuld) erst mit den Erkenntnissen des Bundesfinanzgerichts vom 28. Februar 2020, GZ.

RV/7200063/2018, und vom 2. März 2020, GZ. RV/7200037/2018, abgeschlossen war.

Die vom Bf mit Eingaben vom 27. April 2020 eingebrachte Anträge auf Erstattung erfolgten daher innerhalb von drei Jahren und war somit rechtzeitig.

Im vorliegenden Rechtsstreit ist aus den genannten Gründen zu prüfen, ob die Erstattungsvoraussetzungen des Artikels 239 ZK vorliegen.

Artikel 239 Absatz 1 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 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.“

Voraussetzung für die Anwendung ist, dass die im Antrag vorgebrachten Gründe einen der in den Artikeln 900 bis 903 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 (ZK-DVO) beschriebenen Tatbestand erfüllen und keine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt. Die in Artikel 904 ZK-DVO beschriebenen Tatbestände dürfen nicht erfüllt sein.

Der verfahrensgegenständliche Sachverhalt ist unter keinen der in den Artikeln 900 bis 903 ZK-DVO taxativ aufgezählten Fälle zu subsumieren und auch Artikel 904 ZK-DVO gelangt nicht zur Anwendung. Es war daher zu prüfen, ob ein besonderer Fall im Sinne des Artikels 905 ZK-DVO vorliegt.

Dabei handelt es sich um einen sogenannten Auffangtatbestand, der alle jene Fälle erfassen soll, bei denen sich der Antragsteller in einer Lage befindet, die außergewöhnlich ist, gemessen an der Situation derjenigen Wirtschaftsteilnehmer, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Hiezu wird auf die umfangreiche Judikatur des EuGH (zB EuGH v. 25.2.1999, C-86/97) verwiesen. Neben dem Vorliegen besonderer Umstände muss aber auch das zweite Tatbestandsmerkmal des Artikels 905 Absatz 1 ZK-DVO erfüllt sein. Der besondere Fall muss sich also aus Umständen ergeben, bei denen weder eine betrügerische Absicht noch eine offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt.

Bei den Einfuhrabgaben, deren Erstattung/Erlass beantragt wird, handelt es sich um eine gemäß Artikel 203 Absatz 1 und Absatz 3 zweiter Anstrich ZK entstandene Einfuhrzollschuld.

Artikel 203 ZK idmF lautet auszugsweise:

„(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht:

- *wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.*

...

(3) Zollschuldner sind:

- *die Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat;*
- *die Person, 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 betreffenden Waren 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 einfuhrabgabenpflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben.“*

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner so sind gemäß Artikel 213 ZK diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet.

Laut den rechtskräftigen Bescheiden vom 29. August 2017, Zahl: ***100000/00000/150/2010-AFB***, und vom 9. Februar 2018, Zahl: ***100000/00000/207/2010-AFB***, sind einfuhrabgabenpflichtige Waren in 281 Fällen dadurch der zollamtlichen Überwachung entzogen worden, dass Versandverfahren nicht ordnungsgemäß erledigt worden sind, und war der Bf durch die Zurverfügungstellung von Carnets TIR entgegen den Bestimmungen des Zollübereinkommens über den internationalen Warentransport mit Carnet TIR (TIR-Übereinkommen von 1975) an dieser Entziehung beteiligt. Er ist demnach Zollschuldner gemäß Artikel 203 Absatz 3 zweiter Gedankenstrich ZK.

Der VwGH führte zu einer Abgabenvorschreibung an die ***KG*** als Carnet TIR-Inhaber bereits in den Erwägungsgründen seines Erkenntnisses vom 26. Februar 2015, 2013/16/0132, aus:

„Insofern ist davon auszugehen, dass die Formulierung "billigerweise hätten wissen müssen" in Art. 203 Abs. 3 zweiter Anstrich des Zollkodex auf das Verhalten eines verständigen und sorgfältigen Wirtschaftsteilnehmers verweist (vgl. das erwähnte Urteil des EuGH vom 17. November 2011, Rn 22). So ist insbesondere davon auszugehen, dass eine Person, die ein Carnet TIR an eine andere Person weitergibt, damit diese das Carnet TIR verwendet, obwohl die weitergebende Person und nicht die verwendende Person als Inhaber des Verfahrens am Carnet TIR aufscheint, wissen muss, dass die das Carnet TIR verwendende Person ein weitaus geringeres Risiko trägt, Eingangsabgaben entrichten zu müssen, die durch eine Entziehung der am Carnet TIR aufscheinenden Waren aus der zollamtlichen Überwachung entstehen.

Dass durch die Weitergabe eines Carnets TIR an eine Person oder die Verwendung eines Carnets TIR durch eine Person, die nicht als Inhaber des Verfahrens auf dem Carnet TIR aufscheint, diese Person im Falle einer Entziehung von Waren aus der zollamtlichen Überwachung ein wesentlich geringeres Risiko als der tatsächlich auf dem Carnet aufscheinende Inhaber des Verfahrens

trägt, hätte die P KG als im grenzüberschreitenden Warenverkehr tätige Unternehmung, insbesondere deren Geschäftsführer F P, billigerweise wissen müssen.

Die aus dem von der belangten Behörde oben geschilderten angenommenen Sachverhalt gezogene rechtliche Schlussfolgerung, dass die P KG an der Entziehung der in Rede stehenden Waren aus der zollamtlichen Überwachung beteiligt war und dies zumindest vernünftigerweise hätte wissen müssen, sie sohin Zollschuldner nach Art. 203 Abs. 2 zweiter Anstrich ZK war, ist daher nicht für rechtswidrig zu befinden.

Die Beschwerdeführerin trägt vor, die belangte Behörde habe selbst eingeräumt, dass F P keine Kenntnis davon gehabt habe, dass jemand unter dem Namen der P KG ein Carnet TIR-Verfahren eröffne. Mit der angesprochenen Stelle des angefochtenen Bescheides hat die belangte Behörde indes lediglich begründet, weshalb die P KG mangels an Wissen über die konkreten zum jeweiligen TIR-Verfahren angemeldeten Waren entgegen der Ansicht des Zollamtes nicht als Zollschuldnerin nach Art. 203 Abs. 3 vierter Anstrich ZK als Inhaberin des Verfahrens anzusehen ist. Welche konkreten Waren mit dem Carnet TIR befördert wurden und wer letztlich der konkrete Verwender des Carnets TIR ist, musste der zu einer Entziehung Beitragende, der ein Carnet TIR unzulässigerweise weitergibt, letztlich nicht wissen.

Die Beschwerdeführerin trägt vor, der Umstand dass bereits 2006 und 2007 auf die P KG ausgestellte Carnets TIR durch andere Frachtführer verwendet worden seien und in diesen Jahren keine Unregelmäßigkeiten, die zu einer Abgabennachforderung führten, bekannt geworden seien, zeige, dass es F P oder der P KG weder bewusst gewesen sei noch diese hätten wissen müssen, dass die von der I Kft unter Verwendung der auf die P KG ausgestellten Carnets TIR beförderten Waren nicht gestellt und damit entzogen würden.

Demgegenüber ist eine Handlung oder Unterlassung, die ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung wesentlich fördert, wenn sie des Öfteren oder über einen längeren Zeitraum gesetzt wird, allerdings auch dann ein Beitrag zu dieser Entziehung, wenn es nicht in allen Fällen und erst nach einem gewissen Zeitraum nach der Handlung oder Unterlassung zur tatsächlichen Entziehung von Waren aus der zollamtlichen Überwachung gekommen ist.

*Die Beschwerdeführerin führt ins Treffen, dieses "wissen oder wissen Müssen" durch F P sei keinesfalls der P KG zuzurechnen. Damit vernachlässigt die Beschwerdeführerin allerdings, dass F P als Geschäftsführer der Komplementär GesmbH der P KG die handlungsbefugte natürliche Person war, die für die P KG nach außen Handlungen setzen konnte. Ein Wissen um mit dem Geschäftsbetrieb der P KG zusammenhängende Umstände, ein Verwenden von auf die P KG lautenden Carnets TIR, die Duldung der Weitergabe und die Duldung der Ausfolgung an dritte Personen durch die ***X*** ist hinsichtlich solcher auf die P KG lautender Carnets TIR durch den Geschäftsführer der P KG jedenfalls dieser KG zuzurechnen und keine Angelegenheit im persönlichen Bereich des F P."*

In seinem Beschluss vom 5. August 2020, Ra 2020/16/0072, mit dem die Revision des Bf gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 28. Februar 2020, Zl. RV/7200063/2018, zurückgewiesen wurde, führt der VwGH aus:

„Soweit der Revisionswerber in der Begründung der Zulässigkeit seiner Revision dem Bundesfinanzgericht eine unvertretbare Rechtsansicht zu Art. 203 Abs. 3 des Zollkodex vorwirft, ist ihm entgegenzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht dem vorliegenden angefochtenen Erkenntnis im Wesentlichen das selbe Verhalten des nunmehrigen Revisionswerbers zugrunde legt, wie die damals belangte Behörde (der damalige unabhängige Finanzsenat) im verwiesenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Februar 2015, welches ebenfalls Carnets TIR aus dem Zeitraum des Jahres 2008 betraf, und in welchem das Verhalten des nunmehrigen Revisionswerbers der KG zugerechnet wurde. Der Verwaltungsgerichtshof hat dieses Verhalten in jenem Erkenntnis ausdrücklich unter Art. 203 Abs. 3 zweiter Anstrich des Zollkodex subsumiert.

Dass das Handeln des Revisionswerbers, welches im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Februar 2015 der KG zugerechnet wurde, während im vorliegenden Revisionsfall der Revisionswerber selbst als Zollschuldner angesprochen wird, ändert nichts an der Erfüllung des Tatbestandes des Art. 203 Abs. 3 zweiter Anstrich Zollkodex durch den Revisionswerber, denn der Verwaltungsgerichtshof hat bereits ausgesprochen, dass das Handeln von Organen einer Gesellschaft für diese in Idealkonkurrenz einen weiteren zollrechtlich relevanten Tatbestand erfüllen könne und nicht nur die handelnde natürliche Person selbst den Tatbestand erfüllt (VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0049).

...

Die weitwendigen Ausführungen der Zulässigkeitsbegründung der Revision zu Verletzung des Verfahrensrechtes, zielen zunächst zusammengefasst darauf ab, der Revisionswerber habe nicht gewusst, welche Waren in welches Land über welches Bestimmungs Zollamt zu welchem Empfänger hätten befördert werden sollen, und das Bundesfinanzgericht habe konkrete Feststellungen dazu unterlassen. Auf das Wissen dieser Umstände kommt es jedoch im Revisionsfall gar nicht an, denn einerseits genügt für die Zollschuldner-eigenschaft der Vorwurf des „billigerweise hätte wissen Müssens“, andererseits besteht der dem Revisionswerber angelastete Beitrag zur Entziehung der Waren aus der zollamtlichen Überwachung in der Weitergabe von Carnets TIR an eine Person oder das Dulden der Verwendung eines Carnet TIR durch eine Person, die nicht als Inhaber des Verfahrens auf dem Carnet TIR aufscheint, sohin in der Weitergabe oder Überlassung von Carnets TIR an andere Personen (vgl. abermals VwGH 26.2.2015, 2013/16/0132).“

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass im Abgabenverfahren sowohl das Bundesfinanzgericht als auch der Verwaltungsgerichtshof zu dem Schluss gekommen sind, dass dem Bf offensichtliche Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist. Fälle, die sich aus Umständen ergeben,

die auf offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind, schließen einen Erlass oder eine Erstattung von Einfuhrabgaben gemäß Artikel 239 Absatz 1 zweiter Anstrich ZK ausdrücklich aus.

Die Abgabenbescheide sind in Rechtskraft erwachsen. Einwände gegen diese Bescheide sind im Verfahren betreffend Erstattung/Erlass nicht mehr zulässig. Der EuGH hat klargestellt, dass besondere Umstände jedenfalls nicht dadurch zu begründen sind, dass der Beteiligte nunmehr Einwendungen gegen den ursprünglichen Abgabenbescheid erhebt, also dessen Rechtmäßigkeit anzweifelt (zB EuGH 12.3.1987 Rs. 244, 245/85; 15.12.1983 Rs. 283/82).

Dass – wie vom Bf behauptet – ein besonderer Umstand vorliegt, weil Zollbediensteten an den Zuwiderhandlungen beteiligt gewesen sind oder die Zollverwaltung Verstöße bewusst nicht verhindert hat, lässt sich den vorliegenden Unterlagen darüber hinaus nicht entnehmen.

§ 83 Zollrechts-Durchführungsgesetz idmF lautet:

„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.“

Der Gesetzgeber hat in § 83 ZollR-DG bei der Umschreibung, was als ein besonderer Fall im Sinn des Artikels 239 ZK und des Artikels 899 Absatz 2 ZK-DVO im Falle der sonstigen Eingangsabgaben (darunter die Einfuhrumsatzsteuer) zu verstehen ist, eine eigenständige Regelung getroffen, die sich auch im Wortlaut von derjenigen des § 236 BAO unterscheidet. Bereits mit der 3. ZollR-DG - Novelle, BGBl. I Nr. 13/1998, wurde der in Artikel 239 ZK enthaltene unbestimmte Gesetzesbegriff des "besonderen Falles" für den Bereich der sonstigen Eingangsabgaben näher erläutert. Da § 83 ZollR-DG etwa im Falle der Erstattung oder des Erlasses von Einfuhrumsatzsteuer auch der Rechtsprechung des EuGH zum Vertrauensschutz genügen muss, kann der in § 83 ZollR-DG umschriebene Begriff des besonderen Falles (wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist) durch einen Vergleich mit der nicht anzuwendenden "ähnlichen" Bestimmung des § 236 BAO und durch die dazu ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht eingeschränkt werden (vgl VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0037).

Anders als bei der gemeinschaftsrechtlich geregelten Abgabe Zoll lässt das Gesetz bei der mitgliedstaatlich geregelten Abgabe Einfuhrumsatzsteuer also unter Umständen einen Erlass und als Sonderfall einen solchen im Rahmen einer Entlassung aus der Gesamtschuld zu, selbst

wenn grobe (also offensichtliche) Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt.

Es ist also isoliert für den Bf zu überprüfen, ob bei ihm ein ganzer oder teilweiser Erlass bzw als Sonderfall eine ganze oder teilweise Entlassung aus der Gesamtschuld bei der Einfuhrumsatzsteuer aus dem Grunde des § 83 ZollR-DG iVm § 237 BAO herleitbar ist. Das ist aus folgenden Gründen zu verneinen:

Zunächst ist zu vermerken, dass die vom nationalen Gesetzgeber in § 83 ZollR-DG vorgenommene Erweiterung der Erlassmöglichkeit nur in engem Rahmen erfolgt. Denn diese Bestimmung bleibt grundsätzlich dabei, dass in Anbindung an Artikel 239 ZK grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten – die im Abgabenverfahren sowohl vom Bundesfinanzgericht als auch vom Verwaltungsgerichtshof festgestellt worden ist - eine Unbilligkeit ausschließt. Im vorliegenden Fall erweist sich die Abgabenbelastung somit gemäß § 83 ZollR-DG nicht als unbillig nach Lage der Sache.

Nur im Bereich der persönlichen Unbilligkeit nimmt der Gesetzgeber insofern eine Lockerung vor, als dass trotz Vorliegens von grober Fahrlässigkeit ein Erlass in Betracht kommt, wenn durch die Abgabenbelastung die Existenz des Abgabenschuldners ernstlich gefährdet ist. Das Verwaltungsgericht hat also nunmehr die wirtschaftliche Existenzgefährdung des Bf zu prüfen.

Bei der mündlichen Verhandlung hat der Bf dem Richter eine Ablichtung seines Behindertenpasses (Grad der Behinderung: 70%) sowie ein Schreiben der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 5. August 2011 mit Auskünften über seine Pensionsansprüche ausgefolgt. Überdies hat er angegeben, er könne notwendige medizinische Behandlungen wegen seiner prekären finanziellen Situation nicht durchführen lassen.

Trotz dieser Umstände ist die Existenz des Bf durch die Abgabenbelastung nicht ernsthaft gefährdet, weil ihm das Zollamt antragsgemäß die Entrichtung der Abgaben in Raten von monatlich EUR 200,00 bewilligt hat und er die vereinbarte Ratenzahlung seinen Angaben zufolge auch einhält. Einen Privatkonkurs hat der Bf nicht beantragt.

Die Abgabenbehörde hat also auf die Zahlungsfähigkeit des Bf Rücksicht genommen und für ihn leistbare Raten festgesetzt. Darüber hinaus könnte durch die Heranziehung der anderen Gesamtschuldner eine Entlastung für ihn eintreten.

Wenn Härten aus der Abgabeneinhebung durch Gewährung von Zahlungserleichterungen begegnet werden kann, bedarf es keiner Nachsicht (UFS 27.2.2003, RV/3900-W/02; 28.8.2009, RV/4094-W/08).

Aus diesen Gründen besteht die vom Gesetzestext angesprochene drastische Situation der wirtschaftlichen Existenzgefährdung nicht. Somit greift die gesetzliche Grundlage für einen gänzlichen oder teilweisen Erlass bzw die Entlassung aus der Gesamtschuld auch bei der Einfuhrumsatzsteuer nicht und die Abweisung der diesbezüglichen Anträge erfolgte zu Recht.

Der Spruch der angefochtenen Bescheide war allerdings gemäß § 279Abs 1 BAO abzuändern, weil das Zollamt seine Entscheidungen auf Artikel 120 UZK gestützt hat.

Zur Zulässigkeit der 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.

Diese Voraussetzungen sind – insbesondere im Hinblick auf die zitierte Rechtsprechung von VwGH und EuGH – im vorliegenden Fall nicht erfüllt.

Salzburg, am 10. November 2025